Neculai TABĂRĂ Sorin BRICIU

Actualități și perspective în contabilitate și control de gestiune

TIPO MOLDOVA

Scanned with OKEN Scanner

Domeniul contabilității de gestiune îl constituie modelarea în expresie valorică a resurselor legate de obiectivele urmărite de întreprindere. Există astfel două orientări. Mai întâi, pe termen lung, cunoașterea costurilor clienților, furnizorilor, concurenților și contabilitatea strategică. Contabilitatea de gestiune trebuie să încorporeze în baza sa de date informații fizice, monetare și comerciale privind concurența, precum și practicile unor întreprinderi care utilizează procese și acțiuni similare, cu condiția păstrării specificității prin identificarea clară a obiectivului: performanța economică comparativă și modelarea economică a competitivității. O altă orientare, mult mai restrânsă, a acestei modelări are în vedere nevoile de finanțare a activității de exploatare. Este necesar să nu mai limităm contabilitatea de gestiune numai la analiza consumului de resurse, ci să o extindem la analiza resurselor încă neconsumate, mobilizate de o acțiune sau un produs. În acest context, contabilitatea își asumă o misiune de expertiză a modelelor economice care corelează activitățile și resursele.

Controlul de gestiune este constituit din ansamblul proceselor prin care managerii se asigură că resursele sunt obținute și utilizate cu eficiență, eficacitate și pertinență, conform obiectivelor organizației, iar acțiunile se desfășoară în sensul strategiei definite.

Scanned with OKEN Scanner

Redactor: *Aurel Ştefanachi*

Tehnoredactare: *Alina Rusu*
Mihaela Ungureanu

Coperta: *Cristian Almăşanu*

ISBN 978-973-168-723-0

© Tipo Moldova

Editura Tipo Moldova este acreditată de Consiliul Național al Cercetării Ştiințifice din Învățământul Superior (C.N.C.S.I.S.)

Iaşi, 2012

Tipo Moldova,
E-mail: office@tipomoldova.ro

Scanned with OKEN Scanner

ACTUALITĂȚI ȘI PERSPECTIVE ÎN CONTABILITATE ȘI CONTROL DE GESTIUNE

Autori:

Neculai Tabără (coord.) – capitolele 1-26
Mihaela Ungureanu – capitolele 10, 12, 16
Alina Rusu – capitolele 9, 11, 25
Roxana Dicu – capitolele 1, 18
Alina Prahoveanu – capitolele 1, 18
Petrică Munteanu – capitolele 17, 19

Sorin Briciu (coord.) – capitolele 1-26
Sorinel Căpuşneanu – capitolele 1, 3, 5
Dan Topor – capitolele 1, 2
Alina Putan – capitolele 3, 13
Letiția Maria Rof – capitolele 3, 20

Prefață de Henri Bouquin

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Prefață

În ultima perioadă, controlul de gestiune, contabilitatea generală şi cea de gestiune au fost supuse unui proces de modernizare. Profesioniştii din domeniul controlului de gestiune se confruntă, adesea, cu un câmp de acțiune mult mai extins şi mai exigent. Într-adevăr, ei trebuie să stăpânească tehnicile contabile care stau la baza instrumentelor lor fundamentale şi, în acelaşi timp, să-şi adapteze propriile competențe la diferite aspecte ale managementului. Aşa cum demonstrează noile instrumente, cum ar fi tabloul de bord prospectiv, ideea conform căreia controlul de gestiune nu este doar o simplă tehnică de contabilitate aplicată în administrarea/conducerea întreprinderii, ci un instrument complet aflat la dispoziția managerului, este din ce în ce mai evidentă. În aceste condiții, controlorul de gestiune este supus unui mare decalaj: el nu se mai poate considera un simplu profesionist al cifrelor financiare, ci trebuie să cunoască foarte bine problemele de management. Cel puțin atunci când îşi desfăşoară activitatea în cadrul întreprinderilor în care este considerat întotdeauna un partener al conducerii, un animator al managementului, un expert în modelare. Dar acesta este, fără îndoială, viitorul. Capacitatea de sinteză, aptitudinea de a fi pluridisciplinar/polivalent – care lipseşte atât de mult în întreprinderi – devin competențe cheie pentru un controlor de gestiune care trebuie să poată dialoga cu cei care lucrează în producție.

Într-o astfel de perspectivă s-ar putea spune că totuşi controlorul de gestiune riscă să-şi abandoneze rolul, apreciat drept foarte extins, pentru a încerca adesea să se substituie managerului. Într-adevăr, riscul unei derive este însă limitat dacă acest specialist nu este substituit decidenților ci este considerat un expert în modelare economică şi financiară, care ajută la fundamentarea deciziilor, la identificarea marjelor de manevră de care dispune întreprinderea, a riscurilor cheie cu care ea se confruntă, simulând consecințele lor. În aceste condiții, controlorul de gestiune trece de la statutul de contabil care îi este, frecvent atribuit, la cel de economist al întreprinderii, business analyst, expert economic şi financiar.

Sarcina este dificilă, profilurile solicitate pentru aceste posturi sunt rare. Doar cei care stăpânesc tehnicile moderne de management pot să pretindă că răspund exigențelor. Cu această provocare se confruntă şi autorii, profesorii Tabără şi Briciu, care creează cunoştințe solicitate în noile meserii din contabilitate şi

control de gestiune. Titlul lucrării lor este foarte clar: ei propun cercetarea aplicată a ultimelor dezvoltări/inovaţii din aceste domenii.

Autorii lucrării, realizează acest lucru într-o manieră completă şi urmând un plan foarte explicit, care va permite practicienilor să cunoască şi să utilizeze cele mai recente progrese ştiinţifice, ceea ce reprezintă visul fiecărui profesor.

Această carte constituie o provocare şi se dovedeşte a fi o reuşită. Nu cred că există vreun domeniu spre care cititorul să nu fie direcţionat pentru explorarea celor mai noi direcţii de cercetare din contabilitate, contabilitate de gestiune, management cu ale sale componente atât de importante pentru pentru controlul de gestiune. Niciuna dintre problemele cu care se confruntă astăzi întreprinderile nu a fost omisă, începând cu subiectul foarte dificil al performanţei întreprinderii, care precede un capitol de sinteză privind guvernanţa. Nu a fost uitată nici cultura generală a controlorilor, diferitele tehnici fiind, foarte pertinent prezentate, din perspectivă istorică. Inteligenţa economică, adesea trecută sub tăcere, îşi găseşte locul aici. Bineînţeles, alături de capitolele clasice cu privire la instrumentele de planificare şi de bugetare sunt abordate şi cele privind calculaţia costurilor.

Iată, aşadar, un viitor volum clasic, indispensabil atât studenţilor în formare, masteranzilor, doctoranzilor cât şi practicienilor confruntaţi cu efervescenţa inovaţiilor adevărate şi false care se succed cu repeziciune şi au tendinţa de a-i dezorienta pe toţi cei care nu deţin o „busolă", un instrument de cunoaştere şi orientare în domeniu.

Superba lucrare coordonată de profesorii Neculai Tabără şi Sorin Briciu, este o astfel de busolă.

Henri BOUQUIN

Profesor de Ştiinţe de Gestiune la
Universitatea Paris-Dauphine

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

PARTEA I

Contabilitate de gestiune - concepte fundamentale, metode şi practici de gestiune

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 1

Noi concepte în modernizarea contabilității de gestiune

1.1. Schimbări ale mediului economic şi ale contabilității de gestiune. Noile procese şi tehnologii de afaceri

Ultimele două decenii au reprezentat o perioadă de mari schimbări în mediul de afaceri. Competiția a devenit universală în multe ramuri ale industriei. Acest lucru a fost determinat de reducerea tarifelor, cotelor şi a altor bariere în comerțul liber, precum şi de îmbunătăţiri ale sistemelor de transport globale. Aceşti factori conlucrează la reducerea costurilor de realizare a comerțului internațional şi permit companiilor străine să concureze la acelaşi nivel cu firmele locale.

În multe sectoare de activitate competiția a evoluat la scară mondială, iar ritmul inovațiilor aduse produselor şi serviciilor a crescut. Acest lucru a avut un impact pozitiv asupra consumatorilor, deoarece competiția sporită a generat, în majoritatea cazurilor, prețuri mai scăzute, calitate ridicată şi mai multe opțiuni de selecție. Cu toate acestea, ultimele două decenii reprezintă o perioadă caracterizată de schimbări inevitabile pentru majoritatea afacerilor precum şi pentru angajați. Mulți manageri au ajuns la concluzia că modalitățile consacrate de desfăşurare a afacerilor nu mai funcționează şi că trebuie implementate schimbări majore în modul de administrare a activităților organizațiilor. Aceste schimbări sunt atât de importante încât anumiți analişti le consideră ca pe o a doua revoluție industrială.[1]

Această revoluție are un efect semnificativ asupra practicii contabilității de gestiune. În primul rând este necesar să se evalueze modalitățile în care organizațiile se transformă pentru a deveni mai competitive.

---

[1] Seal W., Garrison R., Noreen E., *Management Accounting*, McGraw-Hill Companies, Marea Britanie, 2006, p. 10-13

Încă de la începutul anilor '80, mai multe companii au trecut prin diferite programe de îmbunătățire, începând cu „Just-in-time" (JIT) şi până la „total quality management" (TQM), retehnologizarea procesului şi alte programe de management - inclusiv „theory of constraints" (TOC) adoptată în câteva companii. Atunci când sunt implementate în mod corespunzator, aceste îmbunătățiri pot ajuta la sporirea calității, reducerea costului, creşterea randamentului, eliminarea întârzierilor în timpul de răspuns către clienți şi în final, la creşterea profitului.

Totuşi, acestea nu au fost întotdeauna implementate cu înțelepciune, existând controverse semnificative cu privire la valoarea de fond a acestor programe. Cu toate acestea, mediul actual de afaceri nu poate fi înțeles în mod adecvat fără evaluarea a ceea ce încearcă să realizeze fiecare dintre aceste abordări.

Aceste noi concepții ale managementui au anumite implicații în contabilitatea de gestiune. Acestea dau posibilitatea gestionării unor domenii, cum ar fi calitatea, stocurile sau constrângerile, mai degrabă decât optimizarea unei situații date. De exemplu, abordarea tradițională în vederea optimizării gestionarii stocurilor, „economic order quantity" (EOQ) trebuie plasată alături de abordări cum ar fi JIT, care încearcă să diminueze stocurile.

Eliminarea multor bariere comerciale a înlesnit expansiunea în afara pieței bunurilor de consum a companiilor active şi energice. Drept rezultat, extrem de puține firme îşi pot permite exprimarea autosufiecienței. O companie poate avea astăzi succes pe piața locală spre deosebire de competitorii săi, dar mâine concurența se poate manifesta pe plan internațional.

Ca o chestiune de supraviețuire, chiar şi firmele care momentan au o situație foarte bună pe piața bunurilor de consum, trebuie să devină competitori de talie internațională.

Mişcarea globală mai liberă a bunurilor şi serviciilor crează oportunități de export majore pentru acele companii care pot deveni competitori la nivel mondial. Şi, din punct de vedere al consumatorilor, competiția mai ridicată garantează o varietate mai extinsă de bunuri, la o calitate mai ridicată şi la prețuri mai scăzute.

Care sunt implicațiile competiției globale crescânde în contabilitatea de gestiune? Ar fi foarte dificil pentru o anumită firmă să devină entitate de talie internațională dacă îşi planifică, administrează şi controlează operațiunile şi ia decizii utilizând un sistem de contabilitate de gestiune de categoria a doua. Un sistem de contabilitate de gestiune excelent nu garantează succesul, însă unul slab poate împiedica eforturile oamenilor dintr-o organizație să genereze competitivitatea firmei.

Altă schimbare semnificativă o reprezintă influența noilor tehnologii, în special în domeniul informaticii şi al telecomunicațiilor. Prelucrarea datelor contabilității de gestiune se face automat, ele fiind intergrate într-un sistem coerent. Un sistem informațional cuprinde ansamblul mijloacelor şi procedurilor de prelucrare, clasare, stocare, prelucrare, difuzare şi valorificare a datelor şi informațiilor la nivelul unei entități economico-sociale. Finalitatea acestui sistem informațional o constituie furnizarea de informații sub o formă direct utilizabilă, la momentul oportun în scopul asigurării bunei funcționări a sistemelor operaționale precum şi a luării deciziilor la diferite niveluri. Obiectivele acestor sisteme sunt

Scanned with OKEN Scanner

sprijinirea procesului decizional şi coordonarea într-un mecanism cu mai multe niveluri. În cazul de faţă, tehnologiile nu au avut ca rezultat doar automatizarea sistemelor existente de contabilitate de gestiune, dar au făcut posibilă restructurarea tuturor marilor industrii şi a întregii economii.

Chiar dacă promovarea Internetului s-a mai estompat într-o mică măsură faţă de perioada de vârf de la sfârşitul anilor '90, acesta a schimbat şi schimbă în continuare modul de desfăşurare a afacerilor. Noi forme ale competiţiei, organizaţiei şi tehnologiilor au influenţe asupra contabilităţii de gestiune. Contabilitatea de gestiune include şi aspecte strategice, decizii care privesc perioade de timp îndelungate, ceea ce impune, atât în prezent cât şi în viitor, prezenţa tehnologiilor informaţionale şi a comunicaţiilor. În plus, facilitarea circulaţiei informaţiilor şi construirea unor baze de date permit analize detaliate de tip factorial şi oferă informaţia necesară luării deciziilor în timp util, contabilitatea de gestiune ajungând să-şi potenţeze atât rolul predictiv, cât şi cel corectiv.

1.2. Contabilitatea – componentă a sistemului informaţional

Secolul al XXI-lea este considerat, pe bună dreptate, secolul revoluţiei performanţei în care vor predomina managementul şi auditul performanţei, managementul vizionar, inovativ etc. Entitatea viitorului se caracterizează prin responsabilitate, autonomie, risc şi incertitudine. Nesiguranţa curentului de piaţă a făcut presiuni asupra afacerilor (tranzacţiilor), în vederea găsirii unei căi clare şi vizibile în sfera organizării muncii. Sistemul informaţional joacă un rol important în fiecare entitate în procesul de elaborare al deciziilor.

Contabilitatea constituie o componentă esenţială a sistemului informaţional economic, deoarece prin mijloace şi procedee specifice oferă[2]*:*

- *clarificări asupra trecutului şi prezentului firmei;*
- *orientări asupra strategiei economice viitoare;*
- *analiză pertinentă orientată spre piaţă;*
- *limitarea câmpului aleator în elaborarea deciziilor;*
- *soluţii şi motivaţii pentru deciziile luate.*

Din studiile efectuate, rezultă că peste 80% din informaţia care circulă în cadrul sistemului informaţional al unei entităţi este de natură economică iar în cadrul acesteia, informaţia contabilă reprezintă cca. 50%.

Astăzi apar mai mult ca oricând probleme care vizează satisfacerea maximă a nevoilor consumatorului, cu un efort minim de venit, pe de o parte şi maximizarea profitului producătorului, cu un minim de costuri, pe de altă parte.

În aceste condiţii, informaţia devine nu doar „*materie primă*" indispensabilă managementului, ci constituie, în acelaşi timp, „*firul de legătură*" între cele două procese. Numai cu ajutorul informaţiei, decidentul poate ţine sub observaţie

---

[2] Horomnea E., *Dimensiuni ştiinţifice, sociale şi spirituale în contabilitate. Geneză, doctrină, normalizare, decizii*, ediţia a II-a, Editura TipoMoldova, Iaşi, 2011, p. 58

Scanned with OKEN Scanner

permanentă desfăşurarea proceselor economice pe ansamblul entităţii, pe fiecare sferă de activitate şi totodată, poate să acţioneze activ asupra lor.

Contabilitatea înregistrează, clasează şi regrupează informaţiile referitoare la mişcările de valori având ca origine activităţile entităţii, iar pe baza informaţiilor furnizate de aceasta se reflectă poziţia şi performanţa acesteia. Odată produsă, informaţia contabilă parcurge un traiect ascendent de la locul de obţinere şi de procesare a sa, spre sistemul decizional, prin circuite specifice sistemului informaţional al entităţii.

Sistemul contabil este constituit din totalitatea metodelor prin care informaţiile financiare referitoare la entitate sau la activitatea ei sunt colectate, prelucrate, stocate şi/sau distribuite membrilor acesteia sau altor persoane.

Un adevărat sistem informaţional contabil permite identificarea, măsurarea, clasarea şi înregistrarea tranzacţiilor organizaţiilor, destinate să furnizeze, după un tratament specific, informaţii susceptibile de a satisface nevoile utilizatorilor.

Informaţia contabilă redă, într-un mod specific, imaginea realităţii, fiind destinată funcţiei de gândire umană, în vederea descifrării semnificaţiilor sale şi transformării, prin intermediul factorilor decizionali de la nivelul entităţii, în decizii menite să regleze funcţionalitatea integrală a acesteia.

În acest sens, contabilitatea are următoarele sarcini:

- organizarea evidenţei contabile propriu-zise;
- asigurarea unui circuit intern corespunzător, al documentelor şi informaţiilor;
- culegerea şi prelucrarea datelor privind derularea activităţii entităţii;
- obţinerea, transmiterea şi stocarea de informaţii;
- aplicarea tehnicilor operative şi exercitarea controlului de gestiune.

În activitatea curentă a entităţii, un rol aparte îi revine contabilităţii, de a cărei desfăşurare optimă depinde nivelul calitativ al întregii activităţi.

Una dintre sarcinile prioritare ale activităţii de contabilitate o constituie asigurarea în permanenţă cu informaţii, în timp util, corespunzătoare cantitativ şi calitativ, la costuri acceptate, necesare realizării unei informări unitare, obiective şi complete, a tuturor responsabililor din entitate şi factorilor interesaţi.

În condiţiile proliferării tehnologiilor informaţionale, Comisia Standardelor de Contabilitate Financiară (FASB – Financial Accounting Standards Board), organism normalizator american în domeniu, consideră contabilitatea *un sistem informaţional care cuantifică, prelucrează şi comunică (transmite) informaţii financiare despre o entitate economică identificabilă.* Aceste informaţii permit utilizatorilor să „opteze în mod raţional între consumurile alternative ale resurselor sale în procesul desfăşurării activităţilor de producţie şi comerciale".

Contabilitatea financiară oferă informaţii publice, necesare utilizatorilor externi, respectiv: asociaţi, acţionari, clienţi, furnizori, administraţia de stat, organele fiscale. Organizarea şi conducerea este relativ unitară asigurând informaţiile impuse de reglementările elaborate de organismele naţionale şi internaţionale cu atribuţii în domeniul normalizării contabilităţii. Aşadar, contabilitatea financiară oglindeşte *consumul de resurse după natura lor,* prezintă prin lucrările de sinteză (bilanţ, cont de profit şi pierdere, situaţia modificărilor

Scanned with OKEN Scanner

capitalului propriu, situaţia fluxurilor de numerar şi notele explicative la situaţiile financiare anuale), rezultatele entităţilor în ansamblul lor, fără a asigura calculul costului produselor, lucrărilor, serviciilor şi nu permite nici analiza rezultatelor.

Întrucât contabilitatea financiară nu se ocupă cu procesul de utilizare a resurselor, de transformare a lor după destinaţie, pentru soluţionarea acestor aspecte se apelează la contabilitatea de gestiune. În timp ce contabilitatea financiară îşi asumă un rol pasiv de informare, *contabilitatea de gestiune furnizează şi instrumente de control de gestiune al proceselor microeconomice permiţând utilizarea sa în decizia managerială de zi cu zi*[3].

Dacă nu poţi înţelege contabilitatea, nu poţi înţelege afacerile. Înainte de numere, contabilitatea presupune un limbaj, precum şi existenţa unui context în care aceasta operează. Contabilitatea s-a dovedit în decursul timpului destul de sensibilă la influenţele exercitate de diverşii factori ai contextului de aplicare. Următoarea schemă arată importanţa contextului în care operează contabilitatea.

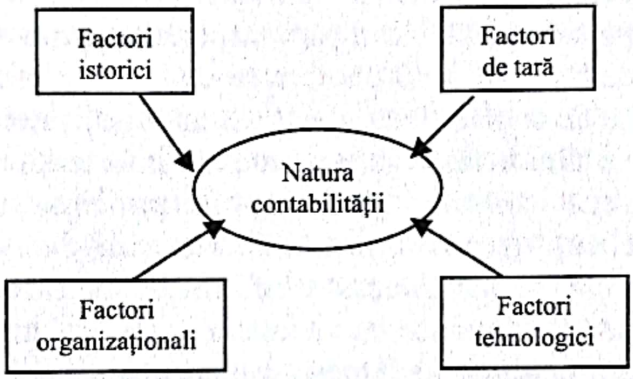


Figura nr. 1.1. – Factorii determinanţi ai contabilităţii

Sursa: Jones M., *Accounting, second edition*, John Wiley&Sons, 2006, p. 103

1.3. Sistemul de contabilitate cu dublu circuit

În raport cu cele mai reprezentative culturi contabile contemporane, *europeană şi anglo-saxonă,* după modul de organizare a conturilor s-au conturat cele două sisteme[4]:

- **Sistemul de contabilitate cu un singur circuit (monist)** organizează conturile într-un singur flux sau circuit, atât pentru operaţiile care privesc relaţiile cu terţii, cât şi pentru cele referitoare la gestiunea internă a firmei. Sistemul a fost aplicat în ţara noastră până la 01.I.1994, fiind utilizat actualmente în ţările anglo-saxone şi în Statele Unite ale Americii.
- **Sistemul de contabilitate cu dublu circuit (dualist)** procedează la

[3] Briciu S. et al. *Contabilitatea şi controlul de gestiune, instrumente pentru evaluarea performanţei entităţii*, Editura Aeternitas, Alba Iulia, 2010, p. 12

[4] Horomnea E. (coordonator), Tabără N., Budugan D., Georgescu I., Beţianu L., Dicu R., *Introducere în contabilitate,* Editura TipoMoldova, 2010, p. 25-27

Scanned with OKEN Scanner

abordarea dualistă a conturilor, dintr-un dublu punct de vedere. Acesta are în vedere organizarea diferită, dar corelată, a celor două paliere ale contabilității: *contabilitatea financiară (generală)* şi *contabilitatea de gestiune (managerială)*.

Dualismul reprezintă concepţia care consideră drept principii ale existenţei două elemente diferite şi ireductibile. Potrivit acestei abordări, sistemul de contabilitate cuprinde două componente:

- contabilitatea financiară sau generală;
- contabilitatea de gestiune, managerială sau internă.

Dualismul formal presupune delimitarea contabilităţii financiare de cea de gestiune. Dualismul material se referă la organizarea sistemului contabil prin evaluare economică, fiscală, financiară.

Dualismul informaţional presupune că informaţia contabilă este orientată către două sau mai multe tipuri de utilizatori: statul, conducerea, piaţa financiară.

Dualismul se manifestă în special în Europa continentală şi într-o formă mai temperată în sistemele anglo-saxone. Sistemele dualiste sunt caracteristice unui anumit tip de economie de piaţă, bazat pe transparenţă şi conceput ca un joc social.

Delimitarea dintre cele două circuite se exprimă şi prin cele două categorii de informaţii produse de contabilitate, destinate unor utilizatori diferiţi.

Contabilitatea financiară generatoare de informaţii publice, conţinute în documente de sinteză contabilă destinate în principal utilizatorilor externi: acţionari, asociaţi, clienţi, furnizori, instituţii financiare şi de credit, organe fiscale, potenţiali investitori. Evident, la aceste informaţii apelează curent şi managerii firmei. Organizarea şi conducerea acesteia este relativ unitară asigurând informaţiile oficiale impuse de reglementările normative elaborate de organismele naţionale şi internaţionale cu atribuţii în domeniul normalizării contabilităţii. Menţionăm că Standardele Internaţionale de Raportare Financiară şi reglementările contabile româneşti conforme cu directivele europene fac referiri speciale la situaţiile financiare anuale[5] ale întreprinderii.

Întrucât contabilitatea financiară nu se ocupă cu procesul de utilizare a resurselor, de transformare a acestora după destinaţie pentru soluţionarea acestor aspecte se apelează la contabilitatea de gestiune.

Contabilitatea financiară este bazată pe norme unitare de organizare şi conducere, obligatorii tuturor unităţilor patrimoniale, având ca obiectiv furnizarea de informaţii necesare, atât propriilor nevoi, cât şi în relaţiile cu asociaţii sau acţionarii, clienţii, furnizorii, băncile, alte persoane juridice şi fizice. Cu toate avantajele pe care le prezintă, se poate aprecia că aceasta nu e adaptată la nevoile noilor informaţii emise din complexitatea structurilor economice şi juridice actuale.

Contabilitatea de gestiune produce informaţiile confidenţiale, cuprinse în documente şi analize destinate uzului intern al firmei, folosite pentru conducerea operativă a acesteia, inclusiv corectarea din mers a eventualelor abateri de la parametrii estimaţi. Aşadar:

---

[5] Denumirea de „Situaţii financiare anuale" este utilizată de *Standarde Internaţionale de Raportare* Financiară, în viziunea Directivei a-IV-a a C.E.E. poartă denumirea de „conturi anuale" ansamblul format din bilanţ, contul „Profit şi pierdere" şi notele explicative.

Scanned with OKEN Scanner

▪ informaţiile publice sunt furnizate de contabilitatea financiară, organizată pe bază de norme unitare pentru toate unităţile patrimoniale;

▪ informaţiile confidenţiale sunt asigurate de contabilitatea de gestiune.

Contabilitatea financiară are ca obiect *consemnarea tuturor operaţiunilor care afectează patrimoniul firmei, cu scopul de a determina periodic şi în formă sintetică rezultatele obţinute. Contabilitatea de gestiune* are ca obiect *gestiunea internă a firmei, calcularea costurilor de producţie, determinarea bazelor de evaluare a unor elemente patrimoniale, a rezultatelor şi rentabilităţii pe feluri de activitate, elaborarea şi controlul îndeplinirii bugetelor precum şi obţinerea altor informaţii necesare procesului decizional.*[6]

Organizarea distinctă a celor două circuite nu trebuie percepută ca o fragmentare arbitrară a contabilităţii, deoarece componentele menţionate sunt intercorelate. În contabilitatea de gestiune sunt reflectate dintr-un punct de vedere propriu elemente patrimoniale şi operaţiuni economice care sunt evidenţiate şi în contabilitatea financiară. Baza documentară utilizată în cele două circuite este unică. Relaţia de interdependenţă dintre cele două subsisteme se manifestă în cadrul sistemului dualist de contabilitate, prin faptul că ele se completează reciproc sub aspect informaţional, ca instrumente ale procesului decizional (vezi figura nr. 1.2.). În definitiv, distincţia dintre contabilitatea financiară şi cea de gestiune constituie un mijloc comod pentru deosebirea informaţiilor pe care întreprinderea acceptă sau este obligată să le comunice terţilor şi cele pe care ea le rezervă şi care rămân secrete pentru terţi. Se poate spune că acest „dualism" are o funcţie ideologică[7]. Calitatea informaţiei contabile generate de ambele paliere (circuite) constituie „unul din elementele ce condiţionează eficienţa procesului decizional."

În condiţiile organizării contabilităţii în sistem dualist, funcţiile acesteia se localizează pe fiecare circuit. Astfel, contabilitatea financiară îndeplineşte următoarele funcţii:

• funcţia de înregistrare completă a tranzacţiilor întreprinderii în scopul determinării periodice a situaţiei patrimoniale şi a rezultatului global;

• funcţia de comunicare financiară externă (de informare a terţilor);

• funcţia de instrument de verificare şi de probă judiciară şi fiscală;

• funcţia de instrument de gestiune a întreprinderii;

• funcţia de furnizare a informaţiilor necesare sintezelor economice;

• funcţia de informare pentru analize financiare.

Funcţiile contabilităţii de gestiune sunt:

• funcţia de determinare a costurilor pe produse, lucrări şi sectoare de activitate;

• funcţia de determinare a diferitelor marje şi a rezultatelor analitice pe produse şi activităţi;

• funcţia de generare şi furnizare a informaţiilor destinate actualizării indicatorilor de gestiune;

---

[6] Epuran M., Băbăiţă V., Grosu C., *Contabilitate şi control de gestiune*, Editura Economică, Bucureşti, 1998, p. 18

[7] Colasse B., *Introduction à la comptabilité, 11e édition,* Editions Economica, Paris, 2010, p. 56

Scanned with OKEN Scanner

Având în vedere obiectul de studiu al contabilității, există două adordări diferite. Prima, caracteristică şcolilor european-continentale (în special franceză şi germană), se axează pe caracterul normativ şi prescriptiv, militează pentru monismul contabil şi alege ca obiect patrimoniul având o concepţie formalist – juridică. A doua, abordarea şcolii anglo-saxone (SUA, Marea Britanie şi fostele sale colonii), pune accentul pe libertatea de interpretare, pe aspectele de fond, urmăreşte aplicarea dualismului contabil, are drept ţel poziţia financiară iar ca raportare financiară principală, contul de profit şi pierdere.

Multitudinea nevoilor informaţionale ale diverşilor utilizatori a dus la construirea a două reprezentări ale aceleaşi realităţi: una „internă" şi o alta „externă". Modul de organizare a contabilităţii întreprinderii în două circuite informaţionale, autonomizate sau în unul singur, a constituit un subiect de discuţii ştiinţifice încă de la începutul secolului al XX-lea şi persistă şi în zilele noastre.

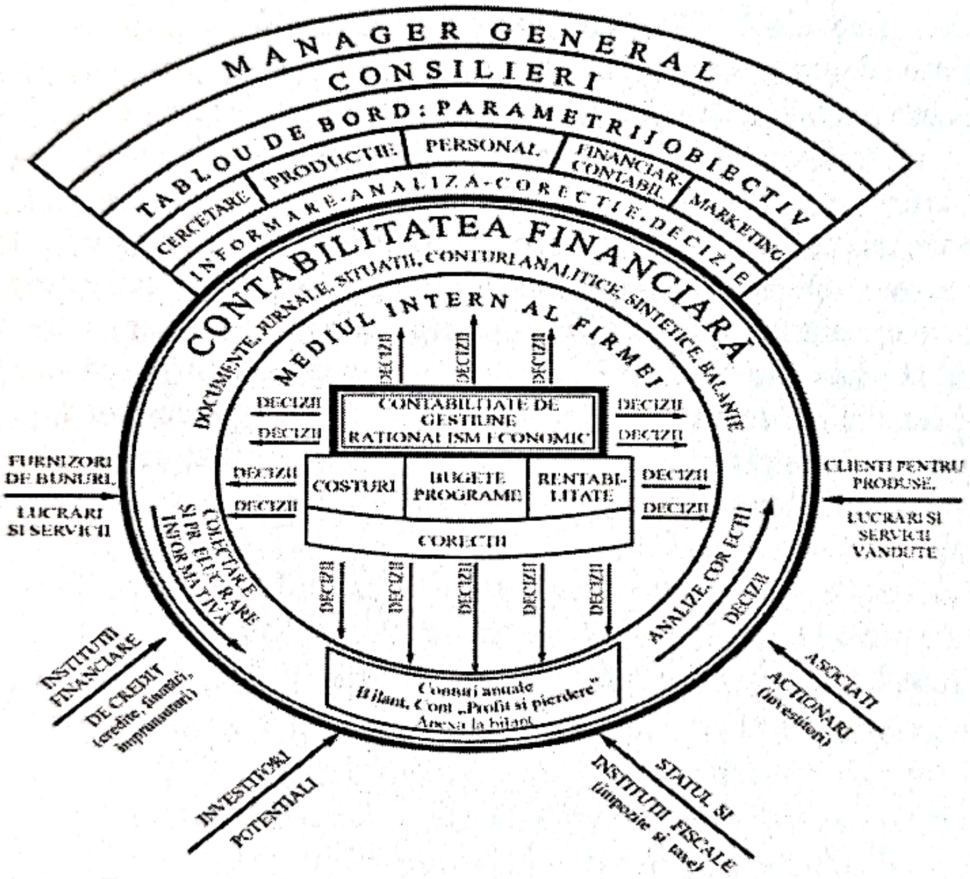


Figura nr. 1.2. Dualismul contabil şi procesul decisional

Sursa: Horomnea E., *Dimensiuni ştiinţifice, sociale şi spirituale în contabilitate. Geneză, doctrină, normalizare, decizii, ediţia a II-a*, Editura TipoMoldova, Iaşi, 2011, p. 201

O contabilitate de gestiune performantă este produsul evoluţiei în timp a metodelor utilizate de proprietarii afacerilor, manageri şi contabili prin prelucrarea informaţiilor din întreprinderi, pentru a deveni competitivi şi lideri în domeniu[8].

[8] Swain M.R., Albrecht W.S., Stice J.D., Stice E.K., *Management Accounting*, Thompson Corporation, USA, 2005, pp. 6-7

Scanned with OKEN Scanner

Informaţiile contabile publice sunt de regulă sistematizate în documentele de sinteză şi raportare contabilă, anumite rapoarte explicative etc. Aceste informaţii se adresează, în principal, utilizatorilor din afara entităţilor şi sunt asigurate prin contabilitatea generală sau financiară.

Informaţiile confidenţiale sunt sistematizate în documente şi analize destinate uzului intern al managerilor entităţilor, de la diferite niveluri organizatorice.

Principalele imperative care ar trebui să ghideze orice entitate în actualele condiţii ce caracterizează mediul concurenţial, sunt următoarele:

- orientarea spre client;
- orientarea spre flexibilitate;
- reproiectarea întregului sistem de producţie al entităţii;
- valoarea – caracteristică ce condiţionează cererea pentru orice produs;
- motivarea salariaţilor – necesitate absolută pentru responsabilizarea lor;
- adoptarea unei structuri organizatorice adecvate;
- proiectul şi cultura entităţii ca forme socio-organizatorice de punere sub tensiune a organizaţiilor;
- calitatea – supremul imperativ în condiţiile economice actuale.

Între contabilitatea financiară şi cea de gestiune se observă mari diferenţe[9]:

a) Contabilitatea de gestiune este orientată mai mult către utilizatorii interni decât cei externi, ca destinatari ai informaţiilor contabilităţii. Utilizatorii externi necesită informaţiile pentru decizii privind investiţiile, împrumuturilor şi alte decizii specifice. Utilizatorii interni sunt în general managerii, care au nevoie de informaţii pentru planificare, control şi luarea deciziilor.

b) Contabilitatea de gestiune poate să rezulte din aplicarea principiilor contabile general acceptate (GAAP). Contabilitatea financiară prezintă informaţiile în conformitate cu aceste principii pentru a satisface cerinţele creditorilor, investitorilor sau agenţiilor guvernamentale, contabilitatea de gestiune se apropie de GAAP doar în mod opţional, în funcţie de cerinţele şi nevoile managerilor.

c) Contabilitatea de gestiune poate oferi informaţii mai detaliate, în comparaţie cu forma sumară oferită de contabilitatea financiară. Managerii solicită o astfel de detaliere pentru informaţiile privind costurile, vânzările, producţia.

d) Contabilitatea de gestiune oferă mai multe informaţii nemonetare, precum cantitatea de materie primă consumată în producţie, numărul de ore lucrate de angajaţi, numărul de produse defecte.

e) Contabilitatea de gestiune pune accentul pe viitor, în timp ce contabilitatea financiară se axează pe rezultatele tranzacţiilor trecute. O explicaţie principală este nevoia de planificare, ce presupune estimări ale costurilor şi beneficiilor aferente tranzacţiilor viitoare.

---

[9] Jiambalvo J., *Managerial Accounting 4th edition*, Wiley&Sons, USA, 2010, p. 3

Scanned with OKEN Scanner

1.4. Contabilitatea de gestiune. Definiție și obiective

Organizarea contabilității de gestiune în Romania în sistem integrat găsește o aderență tot mai mare în rândul responsabililor din cadrul entităților economice datorită următoarelor aspecte:

- lipsa unei aprecieri unanime din partea practicienilor în ceea ce privește sistemul dualist de contabilitate, cu utilizarea unui sistem de conturi specifice;
- creșterea utilizării pe scară largă a metodelor de calculație a costurilor parțiale ce se pretează la modelele de prelucrare automată a informațiilor și la procesele moderne de management, de a dispune în timp util de informații;
- posibilitatea implementarii acestui model pe structura organizatorică, funcțională și operațională a entităților, prin antrenarea unui număr cât mai mare de responsabili în cadrul procesului de control și reglare al gestiunii entității.

Astfel, dacă în contabilitatea financiară sunt recunoscute toate cheltuielile ocazionate de desfășurarea activității, în contabilitatea de gestiune acestea sunt avute în vedere doar parțial. La determinarea costului de producție sunt recunoscute numai cheltuielile de exploatare și cele financiare (parțial și numai în anumite cazuri), iar cheltuielile extraordinare sunt excluse, considerându-se că ele nu au legătură cu activitatea curentă a unității și, deci, nu contribuie la obținerea producției. Nici cheltuielile de exploatare nu sunt incluse în integralitatea lor (de exemplu, cheltuielile ocazionate de constituirea provizioanelor și ajustărilor).

Prin urmare, există două tehnici diferite de înregistrare a cheltuielilor. Recunoașterea și înregistrarea veniturilor se realizează la fel, în momentul vânzării produselor. Structurarea veniturilor și cheltuielilor după natura lor în sistemul dualist, a fost contestată de literatura de specialitate, căci nu răspunde cerințelor contabilității de gestiune care face împărțirea lor după destinație.

Spre deosebire de clasificarea după destinație, specifică sistemului anglo-saxon, cea după natură nu permite obținerea directă, fără retratări, a informațiilor pe baza cărora se apreciază gestiunea întreprinderii: costul de producție, costul funcției comerciale și financiare și al administrației generale. Contabilitatea de gestiune pune accentul pe costuri și marje, iar contul de rezultate reflectă un rezultat de exploatare, fără o semnificație deosebită, a unui rezultat financiar discutabil și a unui rezultat excepțional criticabil[10].

Contabilitatea de gestiune mai poate fi înțeleasă ca având drept obiect reprezentarea analitică a proceselor interne ale entității care produc transformări atât cantitative cât și calitative ale patrimoniului, oferind managerilor de la diferite niveluri organizatorice informații despre eficiența activității pe care o conduc și despre factorii care perturbă sistemul condus.

Contabilitatea financiară își asumă un rol pasiv de informare, iar cea de gestiune furnizează și instrumente de control de gestiune ale proceselor microeconomice permițând utilizarea sa în adoptarea deciziilor cotidiene.

---

[10] Călin, O., *Contabilitate managerială*, Editura Didactică și Pedagogică, București, 2008, p. 98

Scanned with OKEN Scanner

Din punct de vedere fiscal, contabilitatea de gestiune are rolul de a identifica şi de a proba documentar *„cheltuielile aferente veniturilor"* – acele cheltuieli care au participat la obţinerea veniturilor şi au căpătat astfel calitatea de cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit. De pildă, cheltuielile privind reparaţiile la utilaje, care, dacă au fost ocazionate de menţinerea capacităţii utilajului de a funcţiona în mod normal (şi deci de a antrena fie şi indirect producerea de venituri), sunt deductibile. În schimb, atunci când cheltuielile sunt efectuate pentru prelungirea duratei economice de viaţă a utilajului sau pentru creşterea capacităţii de producţie, reprezintă cheltuieli de capital, cu efectul măririi valorii patrimoniale a utilajului, caz în care nu sunt deductibile, ci amortizabile.

În literatura de specialitate, contabilitatea de gestiune mai este definită drept *contabilitate managerială (management accounting), contabilitate analitică (comptabilité analytique)* sau *contabilitate internă.*

Totuşi, considerăm că trebuie făcută o distincţie, astfel, *contabilitatea managerială,* trebuie să cuprindă atât *elemente specifice contabilităţii financiare* (generale), cât mai ales din cea de-a doua latură a contabilităţii, *contabilitatea de gestiune.* Un loc special alături de contabilitatea managerială trebuie să-l ocupe *controlul de gestiune,* care este responsabil de buna funcţionare a sistemului informaţional necesar luării deciziilor într-o entitate. La acesta trebuie adăugat şi *auditul intern,* care ajută entitatea în atingerea obiectivelor, prin evaluări sistematice şi îmbunătăţirea managementului riscului, prin controlul şi gestionarea proceselor.

În definirea contabilităţii şi a controlului de gestiune trebuie avut în vedere, în primul rând, conceptul de gestiune.

Astfel, conceptul de gestiune are semnificaţii teoretice dar şi practice în funcţie de contextul în care este folosit, astfel:

– *administrarea eficientă a unui patrimoniu* sau a unor bunuri aparţinând unei persoane fizice sau juridice de către reprezentantul acesteia;

– totalitatea bunurilor încredinţate unei persoane denumită generic „gestionar" în vederea mânuirii şi păstrării lor;

– totalitatea operaţiilor de primire, păstrare şi eliberare a bunurilor sau valorilor băneşti efectuate de gestionar.

Dacă ultimele două accepţiuni au în vedere abordarea metodelor de evidenţă operativă şi analitică a stocurilor, prima accepţiune are în vedere tocmai obiectul contabilităţii de gestiune şi controlului de gestiune.

Prin administrare se *alocă resurse pentru realizarea unor obiective.*

Pentru a ne forma o imagine mai clară asupra resurselor aflate la dispoziţia unei entităţi, putem grupa aceste resurse în cinci categorii, astfel:

- resurse umane;
- resurse organizaţionale;
- resurse relaţionale;
- resurse financiare;
- resurse fizice.

Scanned with OKEN Scanner

Resursele umane includ cunoştinţele, competenţa, agilitatea intelectuală, abilităţile de relaţionare şi atitudinea angajaţilor. Prin definiţie, aceste resurse nu constituie proprietatea entităţii, putându-se pierde odată cu părăsirea entităţii de către angajaţii în cauză.

Din contră, *resursele organizaţionale* aparţin entităţii şi cuprind toate structurile, sistemele şi procesele pe care aceasta le utilizează pentru a-şi susţine operaţiunile; ele includ, de asemenea, mărcile comerciale, imaginea, cultura organizaţională, prototipurile, informaţia documentară şi proprietatea intelectuală.

Resursele relaţionale cuprind toate relaţiile externe ale entităţii (cu furnizorii, clienţii, mass-media; parteneriatele strategice şi alte tipuri de alianţe).

În ceea ce priveşte resursele tangibile, trebuie făcută distincţia necesară între resursele *financiare* (băneşti) şi cele *fizice* (reprezentând activele de ordin fizic, aflate în posesia entităţii, aşa cum sunt ele evidenţiate în contabilitatea tradiţională). Resursele fizice se supun legii convenţionale a diminuării temporale, pe măsura utilizării, în timp ce resursele intangibile prezintă o tendinţă contrară, de *creştere* temporală pe măsura utilizării (în cel mai rău caz, rămânând constante).

Odată identificate resursele, se poate trece la următorul pas, care constă în analizarea modului în care acestea sunt mobilizate, deoarece simpla posesie a resurselor nu asigură prin ea însăşi crearea de valoare. Managerii (gestionarii – administratorii) *au nevoie de informaţii* pentru a prevedea consecinţele în perspectivă ale alocărilor de resurse.

Contabilitatea de gestiune oferă informaţii confidenţiale privind gestiunea internă a entităţii, destinaţia consumului de resurse, modalităţile de calcul ale costurilor, performanţele realizate de structurile entităţii până la nivelul sectoarelor şi obiectelor de calculaţie.

Confidenţialitatea informaţiilor furnizate de contabilitatea de gestiune reprezintă o recunoaştere a autonomiei entităţilor într-o economie de piaţă (în economia de piaţă există secretul afacerilor!).

În acest context, organizarea contabilităţii de gestiune capătă noi dimensiuni. Contabilitatea de gestiune furnizează informaţii necesare elaborării de rapoarte şi analize interne utilizate de managementul unităţii în luarea deciziilor.

În funcţie de specificul activităţii desfăşurate, contabilitatea de gestiune asigură, în principal:

- înregistrarea operaţiilor privind *colectarea şi repartizarea cheltuielilor pe destinaţii,* respectiv pe activităţi, centre de profit, după caz;
- *calculul costului* de achiziţie, de producţie, de prelucrare al bunurilor intrate, obţinute, lucrărilor executate, serviciilor prestate, producţiei în curs de execuţie, imobilizărilor în curs etc., din unităţile de producţie, comerciale, prestatoare de servicii, financiare şi alte domenii de activitate;
- *furnizarea de informaţii*:
  - legate de costul produselor, lucrărilor, serviciilor, pentru persoanele juridice cu activităţi de producţie, lucrări şi prestări de servicii;
  - privind costul bunurilor vândute pentru persoanele juridice care desfăşoară activităţi de comerţ;

Scanned with OKEN Scanner

- necesare analizelor financiare în vederea fundamentării deciziilor manageriale privind conducerea activității interne;
- alte informații impuse de realizarea unui management performant.

O contabilitate de gestiune corectă trebuie să asigure calculul costului lucrărilor (contabilitate de gestiune pe tipuri de lucrări), al serviciilor (contabilitate de gestiune pe tipuri de servicii), al produselor financiare oferite (contabilitate de gestiune pe tipuri de împrumuturi, depozite, instrumente de asigurări etc.).

Este bine de reținut faptul că, o conducere incorectă a contabilității de gestiune, poate avea drept consecință imposibilitatea justificării în mod inatacabil a cheltuielilor efectuate și deductibilitatea lor ca și *„cheltuieli efectuate în scopul obținerii veniturilor"*. Inspectorii autorităților fiscale vor avea astfel ocazia să respingă o parte a cheltuielilor deduse, mărind impozitul pe profit de plată.

În mod concret, contabilitatea de gestiune se identifică cu:

- gestiunea stocurilor;
- calcularea costului produselor, serviciilor sau lucrărilor executate;
- determinarea rezultatelor analitice prin compararea costului produselor cu prețul de vânzare;
- previziunea cheltuielilor și veniturilor printr-o rețea internă de bugete;
- controlul costurilor și bugetelor cu ajutorul abaterilor.

În țările cu economie de piață dezvoltată, contabilitatea de gestiune este abordată, cu prioritate, sub aspectul ei pragmatic. În doctrina contabilă din aceste țări, contabilitatea de gestiune este considerată un sistem de informare care regrupează aplicații și în cadrul fiecăreia dintre ele, tehnici și concepte specifice, care compun sistemul de gestiune al entității.

La anglo-saxoni, de pildă, în sfera contabilității de gestiune sunt incluse toate informațiile *„valorizate"*, de care gestionarii au nevoie, și nu doar informațiile asupra costurilor, recunoscând că obiectul general al contabilității de gestiune se raportează la resursele economice mobilizate nu doar la consum.

În Franța, contabilitatea de gestiune este considerată *„drept o tehnică de analiză"* a activităților unei entități și a produselor fabricate de aceasta având ca obiect evaluarea produselor, lucrărilor și serviciilor și *controlul* condițiilor interne de producție, prin intermediul costurilor.

În acest sens, Consiliul Național al Contabilității preciza încă din anul 1996: *„contabilitatea de gestiune este destinată în primul rând nevoilor întreprinderii, ea constituie o parte a sistemului său de informare, oferind o modelare economică a întreprinderii în scopul de a satisface obiectivele de măsurare a performanței și de ajutor în luarea deciziei"*.

Din componența acesteia fac parte procesul de măsurare a performanțelor și metodele de fundamentare a deciziilor.

Henri Bouquin, definește contabilitatea de gestiune drept *„un sistem de informații care are în vedere să ajute managerii și influențează comportamentele prin modelarea relațiilor dintre resursele alocate consumate și finalitățile urmărite"*.

Scanned with OKEN Scanner

Din perspectiva Asociației Naționale a Contabililor din SUA (NAA) contabilitatea de gestiune constituite *„procesul de identificare, măsurare, colectare, analiză, pregătire, interpretate și transmitere a informației financiare utilizate de conducerea unei întreprinderi pentru planificarea, evaluarea și controlul folosirii corespunzătoare și responsabile a resurselor sale”.*

Realizarea obiectivelor fixate de entități necesită atât cunoașterea situației patrimoniale și a rezultatelor financiare (global) cât și cunoașterea, controlul și analiza activității de exploatare a acestora ca urmare a operațiilor de mișcare și transformare a elementelor patrimoniale.

Contabilitatea de gestiune, al cărei obiectiv inițial a fost calculul costurilor produselor, și-a lărgit considerabil rolul său furnizând sistemului de conducere informații coerente privind dinamica circuitului aprovizionare - producție - vânzare - încasări, în momentul în *care acestea se produc, inclusiv cu privire la reflectarea lor în costuri și rezultate.*

Informațiile au un caracter confidențial și sunt sistematizate în documente și analize destinate uzului intern al conducerii de la diferite niveluri organizatorice.

Contabilitatea de gestiune se organizează de fiecare unitate patrimonială în funcție de specificul activității și necesitățile proprii având ca obiective principale *calculația costurilor, stabilirea rezultatelor și a rentabilității produselor fabricate, lucrărilor executate și serviciilor prestate, previziunea cheltuielilor și veniturilor prin întocmirea unei rețele interne de bugete, controlul costurilor și bugetelor prin intermediul abaterilor și furnizarea datelor necesare fundamentării deciziilor privind gestiunea entității.*

În economia de piață, formarea prețurilor în funcție de cerere și ofertă îi determină pe producători să acorde o atenție deosebită costului efectiv al produselor care comparat cu prețul de vânzare al acestora, arată eficiența sau ineficiența muncii lui și în consecință, nivelul competitivității.

În condițiile în care protecția muncii și protecția mediului capătă valențe noi în cadrul economiei, datele referitoare la acestea se găsesc numai contabilitatea de gestiune. Necesitatea de a genera operativ informații contabile oportune, utile, iar după caz, mesaje de alertă la nivelul conducerii, cere sistemului contabilității de gestiune stimularea unui comportament nou fiecărui responsabil, a unei comunicări accesibile în interiorul grupurilor și pe verticală.

Economiștii trebuie să-și canalizeze eforturile pentru a oferi utilizatorilor informația corectă, la momentul oportun și cu un cost minim. Din punct de vedere documentar contabilitatea de gestiune își extrage datele din contabilitatea financiară. Totodată, contabilitatea financiară înregistrează cheltuielile care nu pot forma obiectul calculației costurilor, cum sunt cheltuielile extraordinare și în unele cazuri cheltuielile financiare.

Asistăm astăzi la o repoziționare a contabilității în ansamblul științelor sociale, respectiv în domeniul științelor de gestiune datorită rolului practic al acesteia care a devenit un instrument pentru gestiunea afacerilor („outil de gestion” sau „tool of management”). Mai mult decât atât, ca știință de gestiune, contabilitatea este o disciplină științifică utilitaristă, cunoașterea fiind calificată ca

Scanned with OKEN Scanner

o formă de „cunoaştere pentru acţiune" cu un sistem teoretic propriu. Acest lucru permite elaborarea unor idei şi enunţuri care se găsesc într-o relaţie de ierarhizare şi valorizate epistemologic, menite să explice practicile contabile şi să anticipeze comportamentele entităţilor economico-sociale ce acţionează într-un anumit mediu.

În ceea ce ne priveşte, nu ne însuşim punctul de vedere al acelora care consideră abordarea contabilităţii doar prin prisma actului de producere şi difuzare a informaţiei direcţionat doar în funcţie de constrângerile juridice şi fiscale, ci suntem pe deplin adepţii curentului care susţine că *instrumentarea contabilă a tranzacţiilor entităţii trebuie făcută pornind de la abordarea conceptuală a contabilităţii.*

Disputa are în vedere pe de o parte, *ştiinţele economice*, iar pe de altă parte, *ştiinţele de gestiune*. Este sugestivă afirmaţia lui Herbert Simon (1982), care arăta: „*Economia* a descoperit instituţia pieţei, mecanismele preţului ca procese de reglare a pieţei (...) *Gestiunea* a descoperit instituţia organizaţiei formalizate, mecanismele de autoritate şi de influenţă interpersonală pentru asigurarea coordonării şi planificarea, ca mijloc de luare a deciziilor".

Subscriem aşadar, ideii potrivit căreia contabilitatea trebuie considerată ca o disciplină matură, cu multe teorii, componentă a ştiinţelor de gestiune, abordare rezultată dintr-o nouă repoziţionare a disciplinelor din domeniul social.

Practic, pentru a iniţia organizarea contabilităţii de gestiune, trebuie obţinută o hotărâre a managerului (administratorului) privitoare la organigrama entităţii şi la înfiinţarea în cadrul acesteia a tuturor centrelor de responsabilitate (centre de profit şi de cost). Pe această structură urmează să se organizeze apoi colectarea şi repartizarea cheltuielilor.

Problema poziţionării contabilităţii de gestiune în cadrul ansamblului sistemului informaţional al unei afaceri (a sistemului informaţional economic) nu este facilă. Dezvoltându-se pe mai multe planuri, contabilitatea de gestiune va trebui să-şi colecteze informaţiile din mai multe (sub)sisteme relativ externe sferei ei de influenţă, şi anume, informaţii cu privire la vânzări, informaţii legate de gestionarea riscului, informaţiile despre investiţii etc[11].

Contabilitatea de gestiune are şi instrumente proprii de prelucrare şi prezentare a informaţiilor ce sunt deosebit de laborioase şi particularizate, create şi adaptate special nevoii de gestiune a afacerii, atât a prezentului cât şi a viitorului, cum ar fi: bugetul, controlul bugetar, controlul stocurilor, analiza cost-volum-profit, costurile, preţurile etc.

Contabilitatea de gestiune ajută managementul românesc să-şi organizeze afacerile existente şi viitoare astfel încât să-şi evalueze, controleze şi gestioneze viitorul.

---

[11] Dumitru C.G., Ioanăş C., *Contabilitatea de gestiune şi evaluarea performanţelor*, Editura Universitară, Bucureşti, 2005, p. 43

Scanned with OKEN Scanner

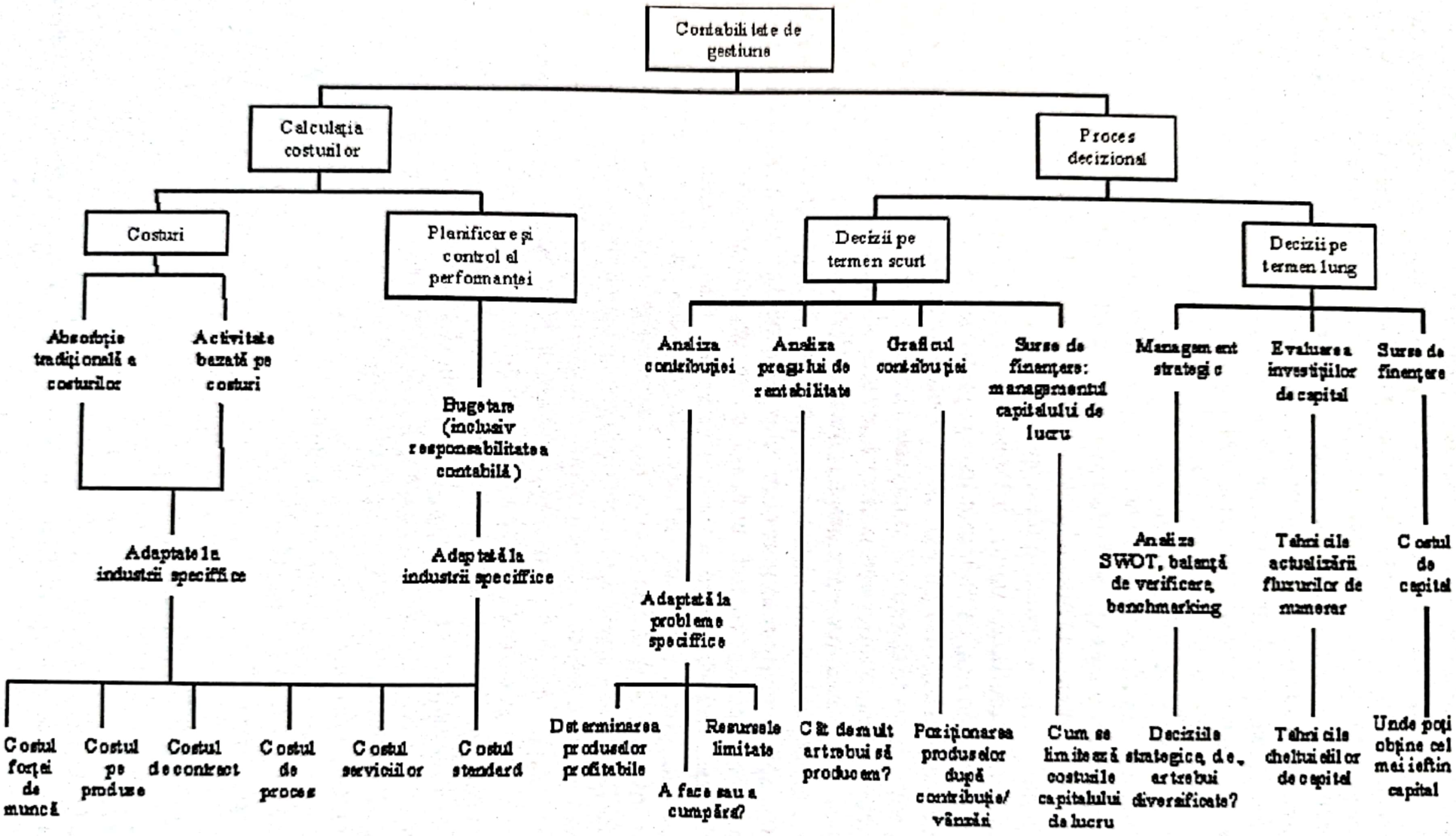


Figura nr. 1.3. - O privire de ansamblu asupra contabilității de gestiune
Sursa : Jones M., *Accounting, Second edition*, John Wiley&Sons, 2006, p. 383

Scanned with OKEN Scanner

Din cele prezentate, putem desprinde obiectivele contabilității de gestiune[12]:

– cunoașterea costurilor diferitelor funcții ale entității, respectiv centre de responsabilitate;

– determinarea bazelor de evaluare a diferitelor active (stocuri, imobilizări) obținute din producția proprie evaluate la cost de producție;

– analiza rezultatelor prin compararea costurilor cu veniturile obținute;

– elaborarea previziunilor cu privire la costuri și venituri, determinarea abaterilor rezultatelor obținute și stabilirea răspunderilor.

O privire de ansamblu asupra contabilității de gestiune este prezentată în figura nr. 1.3.

1.5. Funcțiile și rolul contabilității de gestiune

Încă de la începutul secolului trecut, economistul american J.M. Clark (1923) desemna zece funcții ale contabilității de gestiune, astfel:

1. ajută la determinarea unui preț normal sau satisfăcător pentru bunurile vândute de entitate;
2. ajută la fixarea limitei de reducere a prețurilor;
3. determină care sunt produsele cele mai profitabile și care sunt cele care creează un deficit;
4. controlează stocurile;
5. definește valoarea stocurilor;
6. testează eficiența diferitelor procese;
7. testează eficiența diferitelor departamente;
8. detectează pierderile, risipa și furturile;
9. separă costurile subactivităților de costul productiv;
10. asigură coerența costurilor financiare.

Mai târziu, în anul 1963, profesorul Dearden de la Universitatea Harvard definește patru funcții ale contabilității de gestiune, astfel:

1. alocă acele costuri pentru întocmirea periodică a situațiilor financiare;
2. facilitează costul proceselor;
3. calculează costurile produselor;
4. ajută la elaborarea unor studii specifice.

Contabilitatea de gestiune reprezintă disciplina care are ca obiect de studiu colectarea cheltuielilor de producție și calculația costurilor; tehnica de înregistrare propriu-zisă și de calculație a costurilor este adaptată cerințelor conducerii activității productive.

În această dublă calitate, contabilitatea de gestiune are în vedere crearea unei teorii a costurilor și elucidarea problematicii metodelor de calculație, inclusiv a tehnicilor de prognoză în raport cu imperativele conducerii.

---

[12] Tabără N., *Contabilitate și control de gestiune. Studii și cercetări*, Editura TipoMoldova, Iași, 2004, p. 31

Scanned with OKEN Scanner

Pornind de la obiectivele contabilității de gestiune, tehnica de determinare, înregistrare şi de colectare a cheltuielilor şi calculul costului producției, contabilitatea de gestiune îndeplineşte funcții:

1. *funcția previzională* care constă în prestabilirea nivelului şi structurii costurilor de producție pentru fiecare produs, lucrare şi/sau serviciu. Această funcție rezidă în caracterul dinamic al costurilor; terminologia folosită pentru exprimarea mărimilor prestabilite în materie de costuri este diferită, ca de pildă, costuri antecalculate, normate, standard etc.;

2. *funcția de înregistrare analitică curentă a cheltuielilor pe perioade de gestiune şi de calcul a indicatorilor ceruți de metodele de calculație folosite la un moment dat* - presupune determinarea cheltuielilor de producție pe purtători şi pe sectoare de cheltuieli în baza documentelor justificative;

3. *funcția de control şi analiză comparativă a nivelului şi structurii de producție şi a costurilor calculate pe baza lor*. Realizarea acestei funcții este legată de îndeplinirea primelor două şi serveşte la optimizarea deciziilor cu condiția ca atât controlul cât şi analiza să se exercite în mod operativ întrucât informarea post operativă conduce la adoptarea unor decizii tardive, fără eficiență;

4. *funcția de informare* se referă la datele şi informațiile necesare factorilor de decizie. Nivelul şi dinamica acestora dă posibilitatea managerilor să cunoască modul în care sunt utilizate şi eficiența utilizării resurselor materiale şi umane. Pe această bază se pot trage concluzii cu privire la întreaga activitate, inclusiv cele referitoare la rezultatele financiare.

Calculația costurilor este considerată pe bună dreptate o sursă informațională de bază accesibilă fiecărui nivel de conducere datorită următoarelor aspecte:

- costurile apar peste tot în cadrul entității;
- calculația costurilor este în măsură să explice eficiența activității economice şi atingerea sau abaterea de la scopul urmărit;
- informațiile furnizate de calculația costurilor sunt informații de conducere pentru toate locurile generatoare de costuri;
- răspunderea pentru nivelul costurilor atrage toate treptele ierarhice;
- fiecare conducător este răspunzător, la rândul său, pentru costurile din compartimentul pe care îl conduce.

Deoarece costurile oglindesc întreaga activitate a entității, calculația costurilor trebuie privită ca o metodă de conducere - *management prin costuri* - alături de managementul prin obiective, prin excepție, bugete etc.

O sarcină importantă a managementului este asigurarea controlului asupra operațiilor, proceselor, sectoarelor de activitate şi, nu în cele din urmă, asupra costurilor. Acțiunea de înregistrare a cheltuielilor şi a calculației costurilor prezintă o importanță deosebită datorită funcțiilor pe care le îndeplineşte pentru optimizarea deciziilor. Dintotdeauna menținerea potențialului de producție al unei entități a depins de modul cum a reuşit să-şi recupereze prin desfacere costul valorilor de întrebuințare realizate.

Noțiunea de *valoare* devine astăzi extrem de importantă, ea fiind judecată atât din punctul de vedere al produselor, lucrărilor sau serviciilor, cât şi din punctul

Scanned with OKEN Scanner

de vedere al entității ca întreg. *Valoarea unui produs* nu reprezintă doar *diferența dintre prețul de vânzare* și *costul complet* al acelui produs, ci aprecierea relativă și fluctuantă, realizată de către cerere, a utilității oferite de caracteristicile acelui produs. Philip Kotler afirmă în lucrarea sa *Managementul marketingului*, că *„valoarea oferită clientului"* reprezintă „diferența dintre valoarea totală oferită clientului (care este dată de totalitatea beneficiilor pe care acesta le așteaptă din partea unui produs sau unui serviciu) și costul total la client."

În forma ei actuală, contabilitatea de gestiune nu reușește să răspundă cerinței impuse de *„analiza valorii"* (compromisul *optim între costul și funcțiile unui produs*, asigurându-se totodată un nivel de calitate necesar și suficient).

Posibilități de utilizare a informațiilor de tip cost de către management

Informații oferite de sistemul informațional al costurilor	Posibile utilizări ale acestor informații de către management
I. Costul unitar al unui produs, lucrare sau serviciu	■ Decizii privind fixarea prețului de vânzare, planificarea producției și controlul costurilor; ■ Decizii privind achiziționarea, fabricarea sau abandonarea unui produs; ■ Decizii legate de gestionarea portofoliului de produse (substituirea, redesignul și eliminarea produselor); ■ Aprecierea (măsurarea) și gestionarea performanței.
II. Costul funcționării unei secții, unui departament, unei uzine etc.	■ Decizii privind structura organizatorică, îmbunătățirea procesului de producție și controlul activității.
III. Cheltuielile salariale aferente unui lot de produse sau unei perioade	■ Planificarea producției, politici salariale.
IV. Volumul rebuturilor și pierderile tehnologice	■ Planificarea producției, controlul costurilor materiale.
V. Comportamentul costurilor în funcție de nivelul activității	■ Estimarea profitului, decizii de tip „make–or–buy" (externalizarea) și controlul costurilor; ■ Decizii privind căile de creștere a performanței entității.
VI. Analiza costului	■ Decizii prind reducerea costului; ■ Decizii legate de gestionarea produselor și clienților menținerea, substituirea, eliminarea); ■ Decizii privind căile de creștere a performanței; ■ Evaluarea efectelor, măsurilor luate/preconizate de manager asupra costurilor.

Dezvoltarea entității este condiționată de mărimea diferenței dintre sumele încasate din vânzarea produselor, executarea lucrărilor sau prestarea serviciilor și cheltuielilor ocazionate de realizarea lor. Cu atât mai mult, în cazul organismelor economiei moderne, menținerea competitivității sub forma cea mai potrivită, pentru un profit optim, depinde și se reflectă nemijlocit în costul de producție.

Nivelul costurilor determinate prin calcule constituie un criteriu economic de bază care condiționează perfecționarea proceselor tehnologice, introducerea

Scanned with OKEN Scanner

inovațiilor și investițiilor. Organizarea contabilității de gestiune la nivelul întregii activități dar mai ales pe fiecare produs fabricat, lucrare executată sau serviciu prestat, creează posibilitatea urmăririi acestora în dinamică și în structură, cu scopul de a desprinde unele aspecte cum ar fi: gradul de organizare al producției, de înzestrare tehnică, de utilizare a fondului de timp, calificarea personalului etc.

Principalele aspecte vizate de contabilitatea de gestiune sunt:

- *orientarea de perspectivă*, adică activități (spre exemplu formularea politicilor financiare, planificarea, luarea deciziei) ce implică previziunea costurilor și veniturilor – estimarea ratelor viitoare de impozitare, dobânda și inflația – având în vedere, totodată, reacțiile pieței și competitorilor la introducerea de noi produse și prețuri, analizând schimbările în structura costurilor și productivității, ca și consecințele introducerii de noi tehnologii;
- *realitatea economică,* deoarece întreaga problematică a planificării și luării deciziilor se bazează pe date și performanțe trecute generate de realitatea economică înconjurătoare. Ca urmare, în acțiunile sale contabilitatea de gestiune trebuie să țină seama de coordonatele realității în care evoluează organizația;
- *congruența obiectivelor* care presupune că sistemul informațional al contabilității de gestiune trebuie să încurajeze angajații, inclusiv conducerea, într-un mod care să contribuie la realizarea de ansamblu a obiectivelor entității;
- *sistemele informaționale,* în sensul că în multe entități sistemul informațional al contabilității de gestiune este mai dezvoltat datorită numeroaselor sectoare pe care le urmărește și a căror activitate trebuie să o raporteze factorului decizional;
- *metodele de investigare statistică și operațională* care constituie o componentă foarte utilă a laturii investigative a contabilității de gestiune, participând cu succes în etapa planificării și bugetării;
- *incertitudinea* reprezintă o problemă fundamentală a contabilității de gestiune, deoarece, ori de câte ori se lucrează cu estimări asupra viitorului, aceasta incumbă posibilitatea de nerealizare a parametrilor stabiliți în ipoteze.

1.6. Evoluția și transformarea contabilității de gestiune

1.6.1. Faze în dezvoltarea contabilității de gestiune[13]

Contabilitatea de gestiune a evoluat din punct de vedere istoric, pe măsura dezvoltării producției de mărfuri și a economiei de piață concurențiale. În condițiile în care piața era în exclusivitate a producătorului, ca urmare a penuriei de bunuri cerute de consumatori, deci a subproducției, rolul contabilității de gestiune putea fi rezumat la calculul costurilor complete care să permită producătorului să-și

[13] Tabără N., *Modernizarea contabilității și controlului de gestiune*, Editura TipoMoldova, Iași, 2006, p. 38

Scanned with OKEN Scanner

adapteze preţurile la procesul de mişcare a costurilor. Cu timpul, ca urmare a intensificării concurenţei, s-au produs modificări în poziţia pe piaţă, respectiv a puterii economice, de la producători la consumatori, precum şi datorită apariţiei unor noi modele de management, progresului tehnic etc., toate influenţând evoluţia sistemelor de contabilitate de gestiune, orientate spre *previziunea nivelului şi structurii costurilor* şi în special spre *controlul operativ* al acestora.

Câmpul de activitate organizaţional care înglobează contabilitatea de gestiune a evoluat în patru faze succesive.

Prima fază – Înainte de 1950, preocuparea principală a fost determinarea costurilor complete şi controlul financiar, datorită aplicării tehnicilor de elaborare a bugetelor şi de contabilitate a costurilor complete.

A doua fază – Din 1965, interesul se deplasează spre producţia informaţiei necesare planificării şi controlului de gestiune, recurgându-se la tehnici cum ar fi analiza decizională şi contabilitatea de responsabilitate.

A treia fază – După 1985, atenţia se deplasează spre reducerea risipei resurselor utilizate în funcţionarea întreprinderii, prin aplicarea analizei proceselor şi tehnicilor de management al costurilor.[14]

A patra fază – După 1995, interesul este de a crea sau produce valoare prin utilizarea eficace şi eficientă a resurselor, atât prin tehnici care să permită analiza inductorilor de valoare pentru client, cât şi pentru acţionar, prin inovare organizaţională.

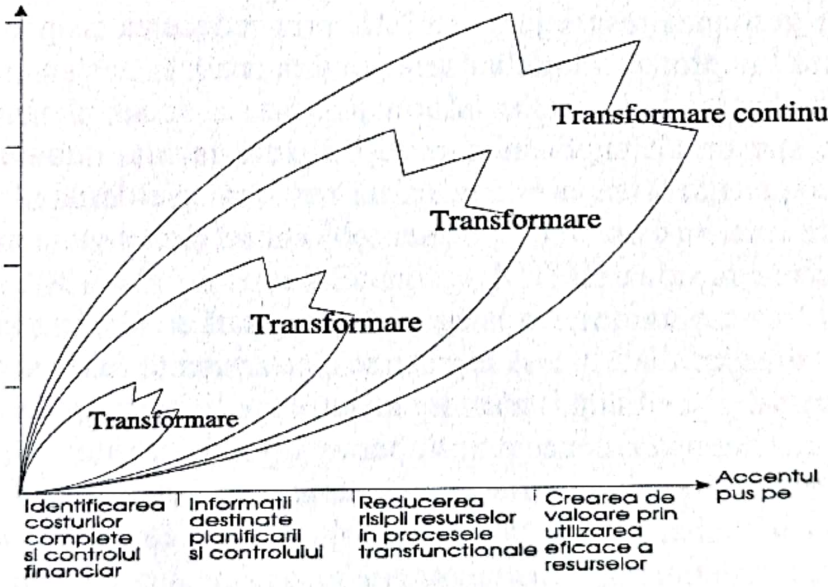


Figura nr. 1.4. - Evoluţia contabilităţii de gestiune

Sursa: Les Textes comptables de réference FMAC, IFAC, Pratique internationale de comptabilité de gestion nr. 1 (revision de 1998), *Concepts fundamentaux de comptabilité de gestion,* Revue Française de Comptabilité nr. 315/1999, p. 50

[14] Olariu C.V., *Costul şi calculaţia costurilor*, Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 1977. De fapt, opera profesorului Olariu a fost axată pe această problemă deosebit de importantă – conducerea prin costuri.

Scanned with OKEN Scanner

Deşi aceste faze sunt distincte, trecerea de la una la alta a fost întotdeauna progresivă şi evolutivă. Fiecare fază a evoluţiei necesită o adaptare a unui nou ansamblu de condiţii la care fac faţă organizaţiile, prin integrarea, remanierea şi îmbogăţirea tehnologiilor. Astfel, fiecare fază este o combinaţie între vechi şi nou, vechiul fiind remaniat pentru a se adapta şi a răspunde aşteptărilor conducerii.

Figura nr. 1.4. prezintă cele patru faze de evoluţie a contabilităţii de gestiune. De aici, se poate deduce că evoluţia acesteia va continua.

În acest context, denumirea de contabilitate de gestiune este problematică având în vedere trei considerente:

- în numeroase ţări denumirea nu a fost folosită niciodată pentru desemnarea activităţii organizaţionale vizate în oricare din aceste faze; se preferă un limbaj propriu fiecărei ţări şi denumirile specifice fiecărei culturi;
- în unele ţări, denumirea a servit pentru a desemna mai precis una sau mai multe din cele patru faze;
- în alte ţări (mai ales anglofone), denumirea a fost folosită pentru a desemna procesele avute în vedere în ansamblul celor patru faze.

Conceptele contabilităţii de gestiune au în vedere rezultatele procesului de evoluţie, pe parcursul celor patru faze. La trecerea de la a doua la a treia fază, contabilitatea de gestiune se interesa înainte de toate de producţia unei informaţii destinate planificării şi controlului de gestiune.

Schimbarea capitală în trecerea de la a doua fază la a treia şi a patra fază denotă că preocuparea principală se extindea de la producţia de informaţii pentru a se orienta spre gestiunea resurselor, mai întâi prin reducerea risipei (faza a treia) apoi prin crearea sau producerea de valoare (a patra fază).

Interesul pentru producţia de informaţie (faza a doua) rămâne, dar el este avut în vedere sub un alt unghi în a treia şi a patra fază şi trebuie considerat o resursă organizaţională. Atenţia este acordată reducerii pierderilor (financiare sau materiale) sau risipei acestei resurse şi conservării sau mobilizării în crearea/producerea de valoare.

Ca şi alte resurse, informaţia (singură sau asociată cu alte resurse) poate avea o utilitate strategică imediată sau să reprezinte o competenţă fundamentală pentru a extinde câmpul de posibilităţi ale organizaţiilor. Informaţia intră în sferele activităţilor organizaţionale concepute să permită gestiunea strategică a resurselor (respectiv rolul contabilităţii de gestiune în faza actuală a evoluţiei sale).

O a doua schimbare esenţială este modul prin care contabilitatea de gestiune se poziţionează în interiorul organizaţiilor:

- în prima fază, contabilitatea de gestiune este considerată o activitate tehnică necesară urmăririi obiectivelor organizaţiei;
- în a doua fază, ea este organizată ca o activitate de conducere, cu un rol funcţional; în acest caz, persoanele funcţionale susţin decidenţii operaţionali care produc informaţia necesară planificării şi controlului;
- în a treia şi a patra fază, contabilitatea de gestiune este considerată parte integrantă a procesului de conducere, decidenţii având acces direct la informaţie în timp real, distincţia dintre persoanele funcţionale şi cele ierarhice se estompează.

Scanned with OKEN Scanner

Utilizarea resurselor (între care informaţia) în scopul precis de a crea valoare face parte integrantă din procesul de conducere în cadrul organizaţiilor.

Contabilitatea de gestiune (în faza actuală a dezvoltării sale) se interesează de nevoile organizaţiilor care-şi exercită activităţile în contexte dinamice şi concurenţiale. Actualmente, organizaţiile prezintă următoarele caracteristici:

- renunţă la specializarea funcţională (recurgând la echipe plurifuncţionale şi suprimând specializările tradiţionale), în scopul de a-şi concentra mai clar eforturile asupra proceselor din întreprindere pe care-şi sprijină portofoliile strategice de produse şi servicii;
- au în vedere comportamente care le izolează de furnizori şi de clienţi (datorită alianţelor sau parteneriatelor) în scopul de a-şi poziţiona mai bine procesele din întreprindere în condiţiile unor scări de valori pertinente;
- încearcă experienţa în scopul de a înţelege mai bine competenţele şi rolul pe care-l au în scările de valori menţionate, devenind din ce în ce mai mult virtuale în reacţia lor la evoluţia accelerată a ciclurilor de viaţă ale produselor şi serviciilor faţă de concurenţa mondială;
- se integrează sistemelor de informaţii şi în acelaşi timp subliniază accesul la informaţia orientată în timp real în care se fac simţite nevoile;
- renunţă a se sprijini pe forme de control financiar la distanţă, creând sisteme de control individualizate, în timp real, bazate pe indicatori nonfinanciari;
- tratează ambiguitatea şi paradoxul ca realităţi din care trebuie compuse şi depăşite, mai curând ca obstacole prin investiţii întotdeauna mai mari în informaţie şi raţionalitate;
- se străduiesc să prevină integrarea culturală prin dezvoltarea unei viziuni acceptate şi partajate prin acceptarea delimitării culturale asociate formelor tradiţionale de lucru sau de specializare profesională.

Faza a cincea – Un subiect foarte discutat astăzi îl reprezintă transformarea economiei actuale într-una bazată pe cunoştinţe. În contextul unei economii bazate pe cunoştinţe (Knowledge-Based Economy, KBE), se consideră din ce în ce mai mult că activele bazate pe cunoştinţe înlocuiesc activele corporale ca suport vital al creării avantajelor concurenţiale. Cunoaşterea are rol de sursă dar şi de produs. Sursele diferenţierii performanţei par a reprezenta mai mult resursele intelectuale decât cele fizice. Teoreticienii şi practicienii deopotrivă par să accepte faptul că regulile tradiţionale ale concurenţei par să piardă teren în faţa unora noi, care să permită supravieţuirea şi prosperitatea.

Importanţa pe care o capătă inovarea în procesul creării valorii tinde să transforme factorul uman din resursă în activ strategic. Ceea ce lipseşte entităţilor în perioada actuală este pe lângă capitalul financiar, capitalul uman. Iată de pildă, 60% dintre entităţile americane au probleme în a recruta şi păstra persoane cu un anumit profil de competenţă, esenţiale pentru dezvoltarea sau menţinerea unui *leadership* eficient. Apariţia unor noţiuni precum *„luptă pentru talente şi leadership"* (*war for talent and leadership*), care traduce problematica detectării şi pilotajului oamenilor cheie, sau *„concurenţa bazată pe competenţe"* (*skill-based competition*), care exprimă lupta pentru păstrarea competenţelor esenţiale, sunt

Scanned with OKEN Scanner

mărturii ale impactului din ce în ce mai puternic avut de gestiunea unui adevărat „capital uman" în strategia organizaţiilor (Plagnes şi Giffard-Bouvier, 2000).

Pentru entităţile care învaţă, competenţele sunt rezultatul învăţării colective, ceea ce implică lipsa de bariere: alianţele, fuziunile, relaţiile clienţi – furnizori sunt principalele surse de modificare ale factorilor cheie de succes dintr-o entitate. În aceste condiţii, singurul avantaj concurenţial durabil este capacitatea de a trece de la o poziţie la alta mai repede decât concurenţii, lucru realizabil prin *învăţarea organizaţională*. În consecinţă, avantajul concurenţial nu mai este dat doar de modul în care entitatea tratează imperfecţiunile pieţei, ci şi cum poate fi transferată învăţarea în interesul entităţii. Relaţiile şi cunoştinţele trebuie şi ele gestionate, la fel ca şi resursele şi costurile.

Politica de resurse umane a devenit de o importanţă capitală în designul organizaţional precum şi în problema guvernanţei acesteia. Relaţia dintre strategie şi resursele umane era o temă în cel mai bun caz, tangenţială şi periferică în era industrială. Actualmente, capacităţile strategice se dezvoltă mai ales prin cunoştinţe pe care le dobândesc oamenii. Totodată, acum se identifică o legătură puternică între capacităţile angajaţilor şi performanţa entităţii.

Un manager nu acţionează asupra cifrelor, ci asupra oamenilor, asupra mijloacelor atribuite atingerii unui scop, asupra colaboratorilor cărora le-a fost delegată o parte de responsabilităţi.

În ultima perioadă, entităţile din ţările cu economie de piaţă dezvoltată (Japonia, SUA, Germania etc.) abordează mai nou, aşa-numitul conceptul *„Lean"*.

Acest concept defineşte *valoarea* drept *„ceea ce clientul este dispus să plătească"*. De aceea, procesele interne trebuie analizate din punctul de vedere al *valorii adăugate* şi al *pierderilor*, respectiv al acelor acţiuni şi decizii care fie adaugă valoare pentru client, fie măresc costul de producţie. Iar consecinţa logică este că îmbunătăţirea *performanţelor vine fie din maximizarea efectelor proceselor care adaugă valoare, fie din minimizarea proceselor care determină pierderi, fie prin acţiunea concomitentă a ambelor categorii de procese.*

Conceptul respectiv care vizează eficientizarea proceselor de producţie, a devenit una din cele mai influente filozofii de management, fiind utilizată de companiile mari din toate ramurile industriale. Filozofia *„Lean"* presupune *flexibilitate şi reactivitate maximă la fluctuaţiile cererii şi eliminarea risipei în organizaţie.*

„Gândirea Lean" este abordarea întregii entităţi exclusiv din punctul de vedere al clientului, dezvoltându-se un sistem suplu de răspuns imediat la semnalele pieţei (clienţi, furnizori şi competitori).

Scanned with OKEN Scanner

1.6.2. Prevederi generale privind contabilitatea de gestiune în România[15]

Cadrul legislativ din ţara noastră prevede explicit faptul că entităţile trebuie să-şi organizeze şi să ţină contabilitatea în două circuite, respectiv a *contabilităţii financiare* şi a *contabilităţii de gestiune.*

Potrivit prevederilor din Legea contabilităţii nr.82/1991, modificată şi actualizată prin OUG nr.37/2011, publicată în Monitorul Oficial nr. 285/22.04.2011, societăţile comerciale, societăţile/companiile naţionale, regiile autonome, institutele naţionale de cercetare-dezvoltare, societăţile cooperatiste şi celelalte persoane juridice au obligaţia să organizeze şi să ţină contabilitate proprie, inclusiv contabilitatea de gestiune adaptată la specificul activităţii.[16] Aceste precizări constituie de fapt primele încercări de normalizare a contabilităţii de gestiune în România.

Răspunderea pentru organizarea şi conducerea contabilităţii de gestiune adaptate la specificul activităţii revine administratorului sau altei persoane juridice care are obligaţia gestionării unităţii respective.

Funcţie de specificul activităţii desfăşurate, contabilitatea de gestiune asigură, în principal, înregistrarea operaţiilor privind colectarea şi repartizarea cheltuielilor pe destinaţii, respectiv pe activităţi, secţii, faze de fabricaţie, centre de costuri, centre de profit, după caz, precum şi calculul costului de achiziţie, de producţie, de prelucrare al bunurilor intrate, obţinute, lucrărilor şi serviciilor prestate, producţiei în curs de execuţie, imobilizărilor în curs din unităţile de producţie, comerciale, prestatoare de servicii, financiare şi alte domenii.

Prin contabilitatea de gestiune, persoanele juridice pot obţine informaţii care să asigure o gestionare eficientă a patrimoniului, respectiv:

- informaţii legate de costul bunurilor, lucrărilor, serviciilor, pentru persoanele juridice care desfăşoară activităţi de producţie, prestări de servicii, precum şi de costul bunurilor vândute pentru persoanele juridice care desfăşoară activitate de comerţ;
- informaţii necesare bugetării şi controlului activităţii de exploatare;
- informaţii necesare analizelor financiare în vederea fundamentării deciziilor manageriale privind conducerea activităţii interne;
- alte informaţii impuse de realizarea unui management performant.

Contabilitatea de gestiune se organizează de administratorul persoanei juridice, fie utilizând conturi specifice, fie prin dezvoltarea conturilor din contabilitatea financiară, fie cu ajutorul evidenţei operative proprii.

Folosirea conturilor, precum şi simbolizarea acestora se efectuează astfel încât sistemul de stocare şi de accesare a informaţiilor obţinute să fie flexibil şi să permită o gamă largă de opţiuni. Lista conturilor de gestiune este adaptată în

---

[15] OMFP 1826/22.12.2003 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea şi conducerea contabilităţii de gestiune, MO nr.23/12.2004, Partea I.

[16] Legea contabilităţii nr.82/1991, modificată şi actualizată prin OUG nr. 37/2011, publicată în Monitorul Oficial nr. 285/22.04.2011.

Scanned with OKEN Scanner

funcție de scopurile urmărite, respectiv: evidențierea fluxului costurilor, determinarea costurilor aferente stocurilor, determinarea veniturilor și a rezultatelor în funcție de activitatea care le generează, efectuarea de previziuni etc.

Calculația costurilor presupune ansamblul lucrărilor efectuate într-o formă organizată cu scopul de a obține informații privind costul bunurilor, lucrărilor, serviciilor, activităților sau altor obiecte de calculație. Organizarea lucrărilor privind calculația costurilor depinde de o serie de factori, cum ar fi: mărimea unității, structura organizatorică a acesteia, tipul și modul de organizare a producției, tehnologia de fabricație, gradul de integrare a producției, caracterul etc.

În scopul determinării costurilor unitare astfel încât bunurile, lucrările, serviciile să poată fi evaluate și recunoscute în contabilitatea financiară, iar prețurile de vânzare să poată fi stabilite și verificate, precum și pentru analiza costurilor și a eficienței activității, în contabilitatea de gestiune cheltuielile se clasifică în: costuri de achiziție; costuri de producție; costuri de prelucrare; cheltuieli ale perioadei.

1. Principiile calculației costurilor[17]

Pentru asigurarea unui conținut real și exact al structurii costurilor se au în vedere următoarele principii:

- *Principiul separării cheltuielilor care privesc obținerea bunurilor, lucrărilor, serviciilor de cheltuielile care nu sunt legate de achiziția, producția sau prelucrarea etc. acestora.* Acesta presupune ca la nivelul obiectelor de calculație stabilite de fiecare persoană juridică să se separe cheltuielile care pot fi atribuite obiectelor respective de cheltuielile ocazionate de restul activității. Cheltuielile care nu participă la obținerea obiectelor de calculație menționate, cum ar fi: cheltuielile de administrație, cheltuielile de desfacere, regia fixă nealocată costului, cheltuielile financiare, cheltuielile extraordinare etc., nu se includ în costul acestora.
- *Principiul delimitării cheltuielilor în timp* presupune ca includerea cheltuielilor în costuri să se efectueze în perioada de gestiune căreia îi aparțin.
- *Principiul delimitării cheltuielilor în spațiu.* Acesta admite delimitarea cheltuielilor efectuate într-o anumită perioadă de gestiune pe principalele procese sau alte locuri de cheltuieli care le-a ocazionat, cum ar fi: aprovizionare, producție, administrație, desfacere, iar în cadrul sectorului producție, pe secții, ateliere, linii de fabricație etc. În cadrul structurilor menționate se pot constitui centre de producție, centre de profit sau alte centre de responsabilitate în raport de care se adâncește delimitarea cheltuielilor.
- *Principiul delimitării cheltuielilor productive de cele cu caracter neproductiv* implică delimitarea cheltuielilor productive, care sunt creatoare de valoare, de cheltuielile cu caracter neproductiv.
- *Delimitarea cheltuielilor privind producția finită de cheltuielile aferente producției în curs de execuție.* Acesta este valabil pentru unitățile productive a

[17] Călin O., coordonator, Man M., Manolescu M., Călin C.F., *Contabilitatea de gestiune și calculația costurilor*, Editura Tribuna Economică, București, 2005, p. 56

Scanned with OKEN Scanner

căror producție se prezintă parțial la sfârșitul perioadei de gestiune în diverse stadii de transformare, iar cantitatea și valoarea diferă de la o perioadă de gestiune la alta.

2. Structura costurilor

Costul stocurilor trebuie să cuprindă toate costurile aferente achiziției, producției, prelucrării, precum și alte costuri suportate pentru a aduce bunurile, lucrările, serviciile în forma și în locul în care se găsesc în prezent.

Costul de achiziție al bunurilor cuprinde prețul de cumpărare, taxele de import și alte taxe (cu excepția acelora pe care persoana juridică le poate recupera de la autoritățile fiscale), cheltuielile de transport, manipulare și alte cheltuieli care pot fi atribuibile direct achiziției bunurilor respective. Reducerile comerciale, rabaturile și alte elemente similare nu se includ în costul de achiziție.

Costul de producție sau de prelucrare al stocurilor, precum și *costul de producție al imobilizărilor* cuprind cheltuielile directe aferente producției, și anume: materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manoperă directă și alte cheltuieli directe de producție, precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional fiind legată de fabricația acestora.

Costul stocurilor unui prestator de servicii cuprinde manopera și alte cheltuieli legate de personalul direct angajat în furnizarea serviciilor, inclusiv personalul însărcinat cu supravegherea, precum și regiile corespunzătoare.

Costul complet cuprinde costul de producție plus cheltuielile generale de administrație și cheltuielile de desfacere, repartizate rațional. Alte cheltuieli se includ în costul bunurilor, lucrărilor, serviciilor numai în măsura în care reprezintă costuri suportate pentru a aduce stocurile în forma și locul prezent.

3. Gruparea cheltuielilor în vederea calculării costurilor

Pentru calculul costurilor bunurilor, lucrărilor, serviciilor și al costurilor perioadei, cheltuielile înregistrate în contabilitatea financiară după natura lor se grupează în contabilitatea de gestiune astfel:

a) cheltuieli directe;
b) cheltuieli indirecte;
c) cheltuieli de desfacere;
d) cheltuieli generale de administrație.

Cheltuielile directe sunt acele cheltuieli care se identifică pe un anumit obiect de calculație (produs, serviciu, lucrare, comandă, fază, activitate, funcție, centru etc.) încă din momentul efectuării lor și ca atare se includ direct în costul obiectelor respective. Cheltuielile directe cuprind: costul de achiziție al materiilor prime și materialelor directe consumate, energia consumată în scopuri tehnologice, manopera directă (salarii, asigurări și protecția socială etc.), alte cheltuieli directe.

Cheltuielile indirecte sunt acele cheltuieli care nu se pot identifica și atribui direct pe un anumit obiect de calculație, ci privesc întreaga producție a unei secții sau a persoanei juridice în ansamblul ei. Cheltuielile indirecte cuprind:

- regia fixă de producție, formată din cheltuielile indirecte de producție care rămân relativ constante indiferent de volumul producției, cum ar fi: amortizarea utilajelor și echipamentelor, întreținerea secțiilor și utilajelor, precum și cheltuielile

Scanned with OKEN Scanner

cu conducerea şi administrarea secţiilor;

- regia variabilă de producţie, care constă în cheltuielile indirecte de producţie, care variază în raport cu volumul producţiei, cum ar fi: cheltuielile indirecte cu consumul de materiale şi forţa de muncă. Alocarea regiei fixe asupra costurilor se face pe baza capacităţii normale de producţie.

Capacitatea normală de producţie reprezintă producţia estimată a fi obţinută, în medie, de-a lungul unui anumit număr de perioade, în condiţii normale, având în vedere şi pierderea de capacitate rezultată din întreţinerea planificată a echipamentului.

Regia fixă care se recunoaşte ca o cheltuială a perioadei = regia fixă x (1 - nivelul real al activităţii/nivelul normal al activităţii).

Nivelul real al activităţii este reprezentat de producţia obţinută, iar nivelul normal al activităţii este reprezentat de capacitatea normală de producţie.

Regia nealocată este recunoscută drept cheltuială în contul de profit şi pierdere în perioada în care a apărut.

Atunci când costurile de producţie, de prelucrare nu se pot identifica distinct pentru fiecare produs în parte, acestea se alocă pe baza unor procedee raţionale aplicate cu consecvenţă (procedeele diviziunii simple, cantitativ, indicilor de echivalenţă, echivalării cantitative a produsului secundar cu produsul principal, deducerii valorii produselor secundare etc.). Calculaţia costurilor poate fi efectuată conform uneia dintre metodele: metoda costului standard, metoda pe comenzi, metoda pe faze, metoda globală, metoda direct costing sau alte metode adoptate de persoana juridică funcţie de modul de organizare a producţiei, specificul activităţii, particularităţile procesului tehnologic şi de necesităţile proprii.

Cheltuielile perioadei sunt reprezentate de consumurile de bunuri şi servicii aferente perioadei curente, care nu se pot identifica pe obiectele de calculaţie stabilite, deoarece nu participă efectiv la obţinerea stocurilor, fiind necesare la realizarea activităţii în ansamblul ei. În costul bunurilor, lucrărilor, serviciilor nu trebuie incluse următoarele elemente care se recunosc drept cheltuieli ale perioadei în care au survenit:

a) pierderile de materiale, manopera sau alte costuri de producţie înregistrate peste limitele normal admise;

b) cheltuielile de depozitare, cu excepţia cazurilor în care sunt necesare în procesul de producţie, anterior trecerii într-o nouă fază de fabricaţie;

c) regiile generale de administraţie care nu participă la aducerea stocurilor în forma şi în locul în care se găsesc în prezent;

d) costurile de desfacere;

e) regia fixă nealocată costului.

Alte cheltuieli care pot fi incluse în anumite condiţii specifice în costul bunurilor, lucrărilor, serviciilor:

- costurile îndatorării pot fi incluse în costul bunurilor, lucrărilor, serviciilor etc. numai în măsura în care sunt direct atribuibile achiziţiei, construcţiei sau producerii unui activ cu ciclu lung de fabricaţie. Acestea cuprind dobânzile şi alte

Scanned with OKEN Scanner

cheltuieli suportate de persoana juridică în legătură cu împrumutul de fonduri.

- cheltuielile generale de administrație pot fi incluse în costul bunurilor în măsura în care reprezintă cheltuieli suportate pentru a aduce bunurile în forma și în locul în care se găsesc în prezent și se justifică luarea lor în considerare în anumite condiții specifice de exploatare.

Recunoașterea și evaluarea inițială a bunurilor, lucrărilor, serviciilor în contabilitatea financiară se efectuează la cost de achiziție sau de producție.

1.7. Contabilitatea de gestiune și procesul de conducere[18]

Managementul are drept scop să faciliteze performanța colectivă permițând convergența scopurilor, valorilor partajate și o structură specifică, formând și perfecționând persoanele pentru a le permite să fie eficace și eficiente prin *adaptare la schimbare*. Obiectivul central al procesului de management este să asigure vitalitatea și robustețea organizației față de schimbare, datorită coordonării constante a activităților, eforturilor și resurselor sale. În consecință procesul respectiv comportă următoarele elemente:

- stabilirea de orientări organizaționale sub formă de obiective și strategii;
- alinierea de structuri, procese și sisteme organizaționale cu orientări alese;
- obținerea de adeziuni, la fiecare nivel, de la persoanele a căror competențe și eforturi sunt esențiale realizării;
- instituirea de controale care vor orienta progresul organizației spre realizarea strategiilor și obiectivelor sale.

Nivelul de schimbare contextual la care fac apel organizațiile solicită totuși ca echipa managerială să participe la reorientarea constantă a obiectivelor și strategiilor și, în consecință, la adaptarea continuă a structurilor, tipurilor de implicare și proceselor de control. Confruntată cu scopurile pe care trebuie să le atingă față de acționari, echipa managerială trebuie să aibă ca țintă permanentă organizarea firmei astfel încât să se obțină rezultatelor dorite. Aceasta presupune în principal motivarea angajaților, stabilirea, păstrarea și consolidarea de relații cu furnizorii și clienții, asigurând astfel posibilitatea extinderii creditului comercial, încasarea cât mai rapidă a creanțelor, evitând litigiile. Acțiuni de acest fel presupun costuri suplimentare care pot generea conflicte între manageri și proprietari.

Urmărirea și atingerea obiectivelor[19], chiar prin realizarea strategiilor organizației, solicită un consum eficient al resurselor care să permită mobilizarea sau achiziționarea de capacități. Acestea din urmă au structuri, procese de control și obțin implicarea de persoane. Fără o desfășurare de resurse eficace capacitățile

---

[18] Tabără N., Horomnea E., *Contabilitatea de gestiune și procesul decizional*, Revista Gestiunea și contabilitatea firmei, nr. 6/1998, p. 11-13

[19] Dumbravă P., Pop A., *Contabilitatea de gestiune în industrie*, Editura Intelcredo, Deva, 1997, p. 5-6, Obiectul sau obiectivele contabilității de gestiune. Fără îndoială contribuțiile "Școlii de contabilitate" de la Cluj-Napoca sunt de o importanță excepțională, atât înainte de 1989 cât și după adoptarea actualului sistem de contabilitate.

Scanned with OKEN Scanner

cerute pot fi cu greu achiziționate și resursele riscă să fie risipite în structuri, procese de control și o implicare ineficace. Mai mult, capacitățile organizaționale cerute fiind redefinite în favoarea unei constante reorientări strategice, este probabil că desfășurarea resurselor trebuie adesea modificată. Astfel, afectarea resurselor face parte integrantă din procesul de management.

Managementul afectării resurselor și utilizarea lor face parte integrantă din realizarea strategiei și adaptării organizaționale; desfășurarea eficace a resurselor este esențială îndeplinirii obiectivelor și strategiilor organizaționale și adaptarea continuă a organizației poate solicita redesfășurarea neîntreruptă a resurselor. De fapt, există mari șanse ca succesul eforturilor unei echipe manageriale pentru asigurarea vitalității și robusteței organizației să depindă de eficacitatea cu care ea își desfășoară și redesfășoară resursele.

Procesul de management poate fi segmentat în diferite moduri. În sensul orientării prezentate el este divizat în elementele constitutive care vor constitui centre pentru:

- stabilirea unei orientări organizaționale;
- stabilirea de structuri organizaționale;
- utilizarea resurselor organizaționale;
- crearea unei implicări a membrilor organizației;
- adaptarea organizațională;
- controlul organizațional.

Deși aceste elemente ale procesului de management sunt izolate în scopuri analitice, ele vor fi interactive unele cu altele în căutarea supraviețuirii cu succes prin organizație.

Tehnici distincte – moduri de gândire și de aplicare a procesului în fiecare activitate – sunt asociate fiecărui element al procesului de management.

Contabilitatea de gestiune trimite la un element al procesului de management axat pe utilizarea resurselor organizaționale. Ea se referă la procesele și tehnicile de management care vizează să sporească valoarea organizațiilor făcând să se ajungă la utilizarea eficace a resurselor într-un mediu dinamic și concurențial.

În calitate de parte integrantă a procesului de management, contabilitatea de gestiune contribuie în mod specific la creșterea valorii căutând în continuare să determine dacă resursele sunt utilizate în mod eficace de către organizații – și dacă, din această cauză ele sunt creatoare de valoare pentru clienți, acționari și celelalte părți interesate.

În contabilitatea de gestiune sunt aplicate moduri de gândire și aplicare distincte, desemnate drept tehnici,

În acest context, resursele globalizate nu sunt numai financiare, ci de toate celelalte categorii create și utilizate de organizații, inclusiv cheltuielile pe care acestea le angajează. Procesele, sistemele de management, personalul format, capacitățile de inovare, moralul, suplețea culturală și chiar fidelitatea clienților pot fi considerate drept resurse – potrivit configurațiilor care permit clasarea lor drept capacități strategice, competențe fundamentale sau capital intelectual.

Contabilitatea de gestiune corespunde acelei părți a procesului de

Scanned with OKEN Scanner

management care priveşte utilizarea eficientă a resurselor în:

- *stabilirea combinaţiilor strategice care susţin obiectivele organizaţiei;*
- *achiziţia şi menţinerea capacităţilor organizaţionale necesare strategiei;*
- *negocierea transformării strategiei şi capacităţilor, necesară succesului şi supravieţuirii continue a organizaţiei.*

Informaţia şi cunoaşterea sunt resurse ce pot juca un rol esenţial în succesul şi supravieţuirea unei organizaţii într-un mediu din ce în ce mai concurenţial şi care evoluează tot mai rapid. În procesul contabilităţii de gestiune, se insistă asupra utilizării eficace a acestor resurse într-o bună poziţionare strategică[20].

În calitate de element al procesului de management al organizaţiilor, contabilitatea de gestiune este orientată asupra unui aspect cheie al activităţii organizaţionale, pe care-l are în vedere într-o perspectivă proprie: obţinerea şi utilizarea resurselor. Această contabilitate se juxtapune pe alte elemente ale procesului de gestiune care sunt centre care privesc alte aspecte cheie ale activităţii organizaţionale – alegerea orientărilor, alocarea responsabilităţilor,[21] obţinerea implicării intereselor, controlul şi adaptarea. În acelaşi timp, este asociată cu alte elemente ale procesului de management:

- alegerile orientării organizaţionale, din punctul de vedere al resurselor datorită rolului său în:
  - determinarea obiectivelor;
  - formularea şi punerea în aplicare a strategiei;
  - evaluarea şi realizarea proiectelor;
  - planificarea activităţilor;
  - desfăşurarea resurselor;
  - ajutor în procesul decizional.
- alocarea responsabilităţilor, din punctul de vedere al resurselor, datorită rolului său în:
  - elaborarea proceselor strategice organizaţionale şi operaţionale;
  - conceperea de sisteme capabile să sprijine procesele;
  - alinierea capacităţilor cu procesele şi sistemele;
  - alegerea externalizării şi nu a proceselor, sistemelor şi capacităţilor;
  - desfăşurarea resurselor spre procese, sisteme şi capacităţi.
- implicarea membrilor organizaţiei din punctul de vedere al resurselor datorită rolului lor în:
  - stabilirea viziunii unei organizaţii şi a valorilor sale fundamentale;
  - stabilirea unui set de capacităţi şi competenţe;
  - dobândirea unei bune înţelegeri a factorilor şi capacităţilor cheie de succes organizaţional;
  - instaurarea motivaţiei şi încrederii la toţi participanţii organizaţiei;
  - stabilirea şi aplicarea mecanismelor care să permită împărţirea

---

[20] Tabără N., *Contabilitatea de gestiune şi poziţionarea strategică a întreprinderii*, Revista Contabilitate şi Audit, nr. 5/1998, Chişinău, p. 73-79

[21] Coombs H., Hobbs D., Jenkins E., *Management Accounting. Principles and applications*, Sage Publications, London, 2005 p. 13-20

Scanned with OKEN Scanner

valorii create şi a succesului;

- evaluarea persoanelor, echipelor şi organizaţiei în ansamblu în scopul ameliorării acestora.

• adaptarea organizaţională, din punctul de vedere al resurselor, datorită rolului său în:

- orientarea schimbării pe realizarea eficace a strategiei;
- stabilirea obiectivelor şi scopurilor schimbării;
- adaptarea în procesele organizaţionale şi cele din întreprindere;
- producţia de informaţii sau evaluările iniţiativelor de schimbare;
- controlul rezultatelor proiectelor de schimbare.

• controlul organizaţional, din punctul de vedere al resurselor, datorită rolului său în:

- stabilirea profilului expunerii la riscurile asociate strategiilor organizaţionale şi proceselor din întreprinderi;
- stabilirea şi gestiunea parametrilor de control ale riscurilor în curs;
- stabilirea de criterii şi măsuri de performanţă legate de succesul strategic al organizaţiei, precum şi procesele financiare şi operaţionale;
- conceperea şi exploatarea unor sisteme de informaţii necesare susţinerii activităţilor, măsurării performanţei şi nevoilor de control;
- instituirea responsabilităţilor legate de gestiunea riscurilor, inclusiv performanţa operaţională şi strategică.

Deşi termenul funcţie poate fi folosit spre a desemna caracteristicile şi elementele distincte ale unei organizaţii (departamente, servicii sau diviziuni) sau pentru stabilirea atribuţiei activităţilor, sau responsabilităţilor, noţiunea menţionată nu este folosită în această accepţiune.

Funcţia serveşte la desemnarea caracteristicilor şi elementelor specifice ale procesului de gestiune. În consecinţă, elementul acestui proces ce priveşte utilizarea eficace a resurselor în timp poate fi desemnat drept funcţie a contabilităţii de gestiune.

Funcţiile de management specifice trebuie totuşi supervizate şi dirijate de echipa managerială, dacă se doreşte ca acestea să sporească valoarea organizaţiei prin obiectul şi scopul lor.

Conducerea funcţiei contabilităţii de gestiune poate interveni pentru: alegerea obiectivelor şi strategiilor aferente funcţiei; structurarea muncii funcţiei; stabilirea capacităţilor funcţiei; afectarea resurselor specifice funcţiei; răspunsul la noile sfidări care se raportează la munca desfăşurată în cadrul funcţiei; evaluarea constantă a eficienţei şi eficacităţii funcţiei[22].

---

[22] Alazard C., Separi S., *Contrôle de gestion*, Dunod, Paris, 1994, p.5. Organizaţia este eficace dacă îşi îndeplineşte obiectivele analizate în raport cu mediul şi este eficientă dacă utilizează cât mai bine posibil resursele la cel mai mic cost. De aici decurge definiţia conceptului de performanţă. O întreprindere va fi performantă dacă este eficace şi eficientă.

Scanned with OKEN Scanner

1.8. Cadrul conceptual al contabilității de gestiune[23]

Comitetul pentru Contabilitate Financiară şi de Gestiune (F.M.A.C.) al Federației Internaționale a Contabililor şi-a făcut cunoscută poziția asupra practicilor internaționale în contabilitatea de gestiune prin IMAP nr. 1 care constituie, de fapt, o revizuire a unui document cu acelaşi titlu publicat în 1989.

Aceste practici privind chestiunile fundamentale în contabilitatea de gestiune au un caracter universal, fiind metode recunoscute în domeniu.

Ele rezultă dintr-o studiere atentă a tehnicilor celor mai eficiente aplicate în numeroase sectoare de activitate.

În acest context, practicile respective nu sunt totuşi normative[24], nu aduc elemente noi, fiind, mai curând, rezultatul unor analize, interpretări, experiențe şi orientări.[25]

Parametrii contabilității de gestiune sunt descrişi şi explicați sub forma unui cadru conceptual.

Documentul adoptat conține două elemente principale:

- în primul rând, definiția propusă contabilității de gestiune reflectă cele mai bune practici internaționale;
- această descriere este îmbogățită printr-un cadru conceptual ce oferă ipotezele pe care se sprijină orice raționament al orientăriii practicilor în contabilitatea de gestiune şi criteriile pe care se bazează o evaluare a eficacității lor.

Definiția şi cadrul conceptual servesc drept etalon de referință celor mai bune practici în acest domeniu şi pot inspira elaborări conforme acestei orientări.

Calitățile fundamentale pe care le solicită contabilitatea de gestiune, trebuie să contribuie la înțelegerea şi perfecționarea metodelor şi practicilor menționate la scară mondială[26].

---

[23] Tabără N., Horomnea E., *Cadrul conceptual al contabilității de gestiune*, Revista Finanțe, Credit, Contabilitate, nr. 10/1998; • Lauzel P., Bouquin H., *Comptabilité analytique et gestion*, 4e édition, Editions Sirey, Paris, 1985. Cei doi specialişti francezi fondatori ai contabilității de gestiune: în viziune clasică Pierre Lauzel, şi în viziune modernă Henri Bouquin, tratează în lucrarea menționată aspecte privind: Conceptele de bază, obiectivul dominant, analiza costurilor şi rezultatelor pe produs, centrele de responsabilitate şi principalele utilizări ale contabilității analitice pentru gestiune; • Cârstea Gh., Călin O., *Calculația costurilor*, Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 1980. După aplicarea actualului sistem de contabilitate lucrarea menționată a constituit o sursă de referință privind contabilitatea de gestiune; Călin O. (coordonator), *Contabilitatea de gestiune*, Editor Tribuna Economică, Bucureşti, 2000; Călin O., Cristea Gh., *Contabilitatea de gestiune şi calculația costurilor,* Editua Genicod, Bucureşti, 2002; Cristea H., *Contabilitatea şi calculațiile în conducerea întreprinderii,* Ediția a II-a, Editura CECCAR, Bucureşti, 2003.

[24] OMFP 1826/22.12.2003 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea şi conducerea contabilității de gestiune, MO nr.23/12.2004, Partea I.

[25] Bouquin H., *Contabilitate de gestiune,* Traducere şi studiu introductiv Tabără N., Editura TipoMoldova, Iaşi, 2004, p. 37-41; Epuran M., Băbăiță V., Grosu C., *Contabilitate şi control de gestiune*, Editura Economică, Bucureşti, 1999, p. 15-23, Conceptul de contabilitate de gestiune. Acest colectiv de autori poate fi considerat continuator al contribuțiilor unui precursor al contabilității româneşti, profesorul Cornel Olariu.

[26] Ingram R.W., Albright Th. L., Hill J.W., *Managerial accounting, Information for decisions,* 2Edition, South-Western College Publishing, Thomson Learning, United States, 2001, p. 14-15

Scanned with OKEN Scanner

Descrierea contabilității de gestiune poate fi formulată printr-un ansamblu de concepte clasate conform următoarelor caracteristici:

- funcția distinctă a contabilității de gestiune în interiorul prcesului de management în cadrul organizațiilor;
- modul prin care utilitatea rezultatelor procesului instituit de contabilitatea de gestiune poate fi validat;
- criteriile care pot fi folosite pentru determinarea proceselor şi tehnicilor de lucru aplicate în contabilitatea de gestiune;
- capacitățile asociate în mod necesar eficacității funcției contabilității de gestiune în ansamblu.

Noțiunea poate fi utilizată în definirea celor mai bune practici de contabilitate de gestiune, focalizând atenția asupra următoarelor elemente:

- capacitățile care solicită realizarea eficace a misiunii distincte a funcției;
- estimarea valorii organizaționale a rezultatelor lucrului în cadrul funcției;
- utilitatea proceselor şi tehnicilor de lucru ale funcției în obținerea rezultatelor.

Fiecare categorie de concepte se articulează cu altele pentru a forma cadrul conceptual a contabilității de gestiune[27]. Acest cadru poate fi reprezentat astfel:

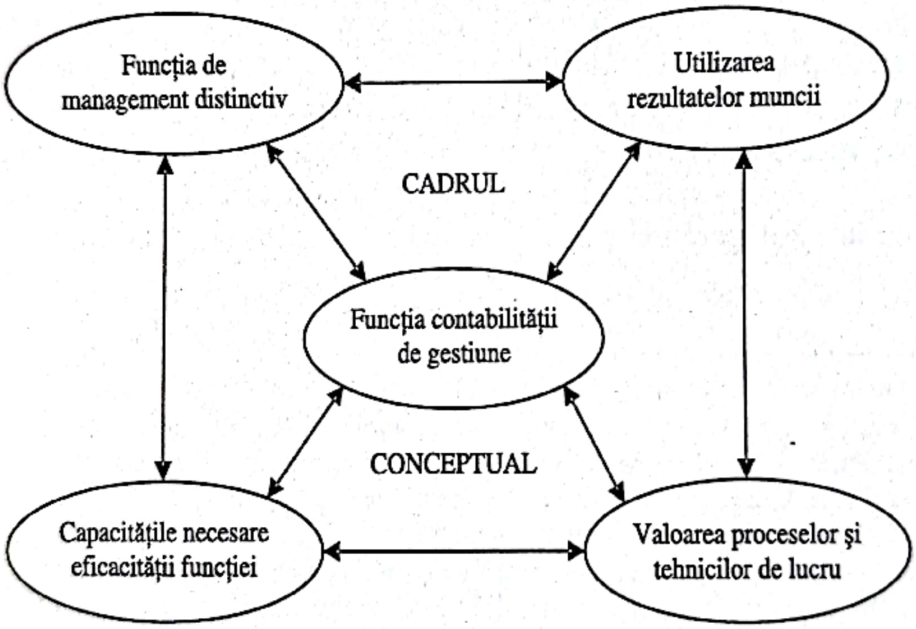


Figura nr. 1.5. - Cadrul conceptual şi funcțiile contabilității de gestiune

Conceptele contabilității de gestiune publicate în 1989 defineau cu claritate contabilitatea de gestiune ca parte a procesului de conducere, producând informații necesare planificării şi controlului de gestiune.[28]

---

[27] Dykman Th. R., Bierman Jr. H., Morse D.C., *Cost Accounting. Concepts & Managerial Applications,* Second edition, College Division, South-Western Publishing Co., Cincinnati, Ohio, 1994, p. 1-100.

[28] Edmonds Th.P., *Fundamental Financial and Managerial Accounting Concepts,* McGraw-Hill Irwin, New York, 2007, p. 52

Scanned with OKEN Scanner

Contabilitatea de gestiune poate fi definită prin procesul de identificare, măsurare, interpretare şi de comunicare a informaţiei (atât financiară cât şi legată de exploatare) utilizată de conducere pentru a planifica, evalua şi controla întreprinderea şi pentru a asigura utilizarea cu bună ştiinţă a resurselor sale.[29]

În viziunea Planului Contabil General din Franţa, ea poate fi considerată un mod de tratare a informaţiilor care prezintă următoarele obiective:

- cunoaşterea costurilor întreprinderii;
- determinarea bazelor de evaluare a unor elemente din bilanţ;
- explicarea rezultatelor prin calcularea costurilor bunurilor şi serviciilor şi compararea cu preţurile de vânzare corespunzătoare:
- efectuarea previziunilor privind veniturile şi cheltuielile de exploatare;
- constatarea realizării acestora şi explicarea diferenţelor;
- furnizarea tuturor elementelor care să clarifice luarea deciziilor.[30]

Acest gen de contabilitate este orientată în special asupra performanţei viitoare a organizaţiilor.[31]

Contabilitatea de gestiune face parte integrantă din procesul de management. Ea furnizează informaţia esenţială pentru:

- controlul activităţilor curente ale unei întreprinderi;
- planificarea strategiilor, tacticilor şi activităţilor viitoare;
- asigurarea utilizării optimale a resurselor;
- măsurarea şi evaluarea performanţei;
- reducerea părţii de subiectivitate în procesul decizional;
- ameliorarea comunicării interne şi externe.

În acelaşi sens, informaţiile acestei contabilităţi sunt utile pentru:

- determinarea preţului de vânzare al produselor;
- câştizarea şi păstrarea poziţiei concurenţiale;
- analiza performanţelor.[32]

A. Concepte generale

◦ **Responsabilitatea.** Contabilitatea de gestiune oferă informaţia care măsoară atât aşteptarea obiectivelor cât şi eficienţa proceselor interne. Pentru a lua noi decizii pornind de la această informaţie, este necesar să se identifice bine reţeaua de responsabilităţi şi factorii cheie de succes delegaţi fiecărui individ.

---

[29] Ristea M. (coordonator), *Contabilitatea societăţilor comerciale*, vol. II, Editor CECCAR, Bucureşti, 1999, p. 335. În această concepţie, contabilitatea de gestiune este denumită şi managerială sau analitică şi control de gestiune are drept obiect reprezentarea analitică a proceselor interne ale întreprinderii care produc transformări cantitative şi calitative în masa patrimoniului. Informaţia construită este destinată întreprinzătorului (administratorului) ca beneficiar intern de informaţii care trebuie să răspundă la întrebarea cum să aloce şi să utilizeze resursele încredinţate de exterior (investitori) pentru a constitui performanţa.

[30] Dubrulle L., *Contabilitate de gestiune,* Traducere şi revizie ştiinţifică Dumitrana M., Coordonatori Niculescu M., Burlaud A., Editura Economică, Bucureşti, 2002, p. 9

[31] Coombs H., Hobbs D., Jenkins E., *Management Accounting. Principles and applications,* Sage Publications, London, 2005 p. 3-4

[32] VanDerbeck E.J., *Principles of Cost Accounting,* South-Western, Thomson Learning, Cincinnati, 2002, p. 3-5

Scanned with OKEN Scanner

◦ **Controlabilitatea.** Contabilitatea de gestiune permite determinarea elementelor de activitate asupra cărora conducerea poate sau nu să exercite o influență și să evalueze riscurile și factorii de sensibilitate. Astfel este mai ușor pentru conducere să analizeze, să compare, să interpreteze informația în mod specific și să o utilizeze în mod constructiv în funcțiile manageriale de control, evaluare și căutare de acțiuni corective.

◦ **Fiabilitatea.** În contabilitatea de gestiune informația trebuie să fie o calitate care să poată genera încredere în aceasta. Fiabilitatea pentru utilizator depinde de sursa, integritatea și integralitatea sa.

◦ **Interdependența.** Ținând seama de complexitatea crescândă a afacerilor, contabilitatea de gestiune trebuie să aibă acces la surse de informație atât externe cât și interne, cum sunt marketingul, producția, managementul resurselor umane, cumpărările și aprovizionările, finanțele etc. Este astfel mai ușor să te asiguri că informația este echilibrată.

◦ **Pertinența.** Contabilitatea de gestiune trebuie să asigure menținerea unei anumite suplețe în compilarea și interpretarea informației. Aceasta facilitează căutarea și prezentarea modului clar, inteligibil și la momentul optim, cu alternative pentru a lua decizii imparțiale și sigure. Procesul este în esență orientat spre viitor. Informația trebuie să satisfacă criteriile de utilitate și de pertinență.

B. Concepte legate de funcție

Conceptele descriu funcția în termeni de productivitate a resurselor, creare de valoare, organizare a întreprinderii în procesele transfuncționale și prioritate a muncii în echipă.

◦ **Productivitatea resurselor.** Procesul contabilității de gestiune este orientat spre utilizarea eficace a resurselor în organizații. Atenția trece asupra risipei (pierdere de resurse) și creării de valoare (utilizarea resurselor cu bună știință). Resursele care se prezintă sub formă monetară și materială sunt analizate în detaliu, chiar și cele consumate pe structuri, sisteme, proceduri, procese și practici de management al resurselor umane.

◦ **Crearea de valoare.** Eficacitatea utilizării resurselor se apreciază conform valorii create în același timp pe piețele de produse și servicii (pentru clienți) și pe piețe financiare (pentru acționari), satisfăcând toate exigențele altor parteneri importanți ai organizației (mai ales furnizorii, personalul, financiarii și colectivitatea în ansamblul său).

Utilizarea resurselor este apreciată eficace dacă permite crearea valorii optime pe termen lung, ținând seama de externalitățile asociaților față de activitățile organizației.

Risipa (pierderea de resurse, resurse neutilizate), utilizarea sau consumul neobiectiv de resurse și dezinteresul pentru preocupările de mediu sau sociale pot fi apreciate neeficace.

Scanned with OKEN Scanner

◦ **Organizarea întreprinderii în procesele tranzacționale**[33]. În contabilitatea de gestiune activitatea este orientată spre procesele esențiale din întreprindere care fac să intervină clienții, furnizorii și alți parteneri. Ea este preocupată de:

- relațiile dintre procesele organizaționale și valorile interorganizaționale;
- interfața dintre procesele organizaționale, tehnicile de lucru, structurile, sistemele și culturile;
- alinierea proceselor organizaționale, strategiilor de produse și servicii;
- modul în care resursele sunt desfășurate, utilizate și consumate prin procesele organizaționale în crearea de valoare în timp.

◦ **Prioritatea muncii în echipă**. Procesul contabilității de gestiune se desfășoară în interiorul unor echipe de natură diversă create pentru efectuarea muncii numai în organizație.

Echipele pot avea un obiectiv strategic, managerial sau funcțional; ele pot fi axate pe o sarcină, o activitate, un proces sau o orientare tranzacțională; ele pot primi diverse forme de delegări de puteri și pot deveni obiectul diferitelor așteptări în dezvoltare.

C. Concepte legate de utilitatea rezultatelor

Conceptele legate de utilitatea rezultatelor se referă la evaluarea consecințelor activității funcției contabilității de gestiune și la modul în care acestea pot fi evaluate conform responsabilității, criteriilor de performanță într-o perspectivă de etalonare comparativă.

◦ **Responsabilitatea.** Rezultatele procesului contabilității de gestiune sunt evaluate funcție de valoarea care se adaugă organizației apreciată în perspectiva utilizatorului. În consecință, responsabilitatea funcției contabilității de gestiune este orientată spre exterior, adică spre membrii organizației ce utilizează serviciile sale.

◦ **Criterii de performanță.** Valoarea care trebuie adăugată organizării muncii în contabilitatea de gestiune poate fi exprimată funcție de secvența obiectivelor de performanță negociate și exceptate în interiorul organizației.

◦ **Etalonarea comparativă.** Obiectivele de performanță folosite pentru exprimarea responsabilităților contabilității de gestiune în interiorul unei organizații ar trebui să reflecte rezultatele unei munci de analiză comparativă cu contabilitățile de gestiune din diferite organizații.

D. Concepte legate de procese și tehnici

Procesele din contabilitatea de gestiune sunt în interfață cu alte procese de management și se articulează în jurul unui mod de gândire specific care poate servi

---

[33] Horomnea E. (coordonator), Tabără N., Budugan D., Georgescu I., Betianu L., *Introducere în contabilitate, Concepte, modele, aplicații*, Editura Sedcom Libris, Iași, 2010, p. 10. În această concepție, Obiectul contabilității îl reprezintă consemnarea, cuantificarea, prelucrarea și comunicarea în etalon monetar a informațiilor referitoare la averea unei entități economice-sociale, inclusiv *ansamblul tranzacțiilor* (afacerea) care modifică permanent această structură într-o perioadă de timp determinată.

Scanned with OKEN Scanner

la evaluarea sau la orientarea perfecţionării tehnicilor de lucru folosite în contabilitatea de gestiune.[34] Nevoia de informaţie se referă la:[35]

- stabilirea obiectivelor întreprinderii;
- evaluarea alternativelor, luarea deciziilor şi stabilirea programelor;
- monitorizarea rezultatelor;
- controlul şi redefinirea obiectivelor şi programelor.

◦ **Ecuaţia de legătură a utilizării resurselor pentru crearea de valoare.** Procesul contabilităţii de gestiune se inspiră dintr-o schemă de gândire, structurată printr-o ecuaţie care leagă în timp utilizarea resurselor şi crearea de valoare. Ideal, utilizarea resurselor este măsurată prin costul de oportunitate sau aproximarea acestuia. Crearea de valoare este măsurată din punctul de vedere al clienţilor sau acţionarilor şi al funcţiilor lor de utilitate – ţinând seama de priorităţile altor parteneri şi de toate consecinţele externe ale activităţilor organizaţiei asupra societăţii în ansamblul său. Explorarea în timp a legăturilor dintre resurse şi valoare presupune studierea activă a interacţiunilor dintre efectele pe termen scurt şi lung.

◦ **Interfeţele proceselor de management.** Contabilitatea de gestiune adaugă perspectiva „resurselor" altor procese de management axate pe alegerea orientării strategice, pe stabilirea structurilor şi pe controlul organizaţional. La fiecare din aceste puncte de interfaţă echipa managerială trebuie să vegheze la ceea ce rezultă din aceasta, respectiv o creare de valoare pentru organizaţie.

◦ **Perfecţionarea şi evaluarea tehnicilor.** Tehnicile aplicate în procesele contabilităţii de gestiune pot fi evaluate, de asemenea, după cei trei termeni ai ecuaţiei care corelează utilizarea resurselor cu crearea de valoare. Valoarea creată cu ajutorul unei tehnici folosite în procesul contabilităţii de gestiune ar trebui să compenseze resursele pe care le utilizează sau consumă. Identificarea pe baza acestui criteriu, a carenţelor în tehnicile existente ar trebui să declanşeze dezvoltarea noilor tehnici sau perfecţionarea celor existente. De aceeaşi manieră, această dezvoltare poate fi orientată, prin ecuaţia menţionată.

E. Concepte legate de capacităţile funcţiilor. Capacităţile solicitate pentru asigurarea eficacităţii funcţiei contabilităţii de gestiune în cadrul procesului de management se sprijină pe competenţele specifice, pe o cultură de ameliorare continuă şi de creare de posibilităţi, respectiv pe o capacitate de discernământ în privinţa eficacităţii funcţiei.

◦ **Competenţe specifice.** Activitatea funcţiei contabilităţii de gestiune trebuie să fie structurată în jurul unui ansamblu definit de competenţe fundamentale şi executată prin intermediul acesteia, care reflectă cele mai bune practici suficiente să garanteze rezultatele eficace. Aceste competenţe fundamentale pot consta în experienţa personalului, proceselor interactive de lucru, sisteme de susţinere disponibile, tehnici aplicate în procesele de muncă, legitimitatea funcţiei şi respectul acordat acesteia, calitatea managementului funcţiei şi diverşi alţi factori

---

[34] Gowtorpe C., *Business Accounting and Finance,* Thompson Learning, London, 2003, p. 406
[35] Swain M.R., Albrecht S.W., Stice J. D., Stice E. K., *Management Accounting*, edition 3, Thomson South-Western, Mason, Ohio, 2005, p. 25-26

Scanned with OKEN Scanner

pertinenți. Definirea unui ansamblu dat de competențe fundamentale sunt ghidate prin înțelegerea a ceea ce trebuie să îndeplinească funcția, în termeni de eficacitate a rezultatelor, și prin competențele fundamentale care prezintă funcțiile contabilității de gestiune reprezentate prin cele mai bune practici.

- **Ameliorarea continuă.** Cultura de ameliorare continuă ar trebui să facă parte integrantă din funcția contabilității de gestiune. Această cultură se concretizează printr-un evantai de proiecte care vizează să ridice calitatea activității funcției prin ameliorarea competențelor și a modalităților prin care ele sunt mobilizate și utilizate.
- **Crearea de oportunități și de posibilități.** O cultură de proactivitate ar trebui să facă parte integrantă din funcția contabilității de gestiune, în căutarea și identificarea posibilităților creării de valoare.
- **Discernământ.** Eficiența și eficacitatea activității funcției contabilității de gestiune, inclusiv ameliorarea acesteia, ar trebui supuse unei evaluări continue.

Conceptele prezentate fac parte din cadrul conceptual al contabilității de gestiune, așa cum o ilustrează figura următoare:

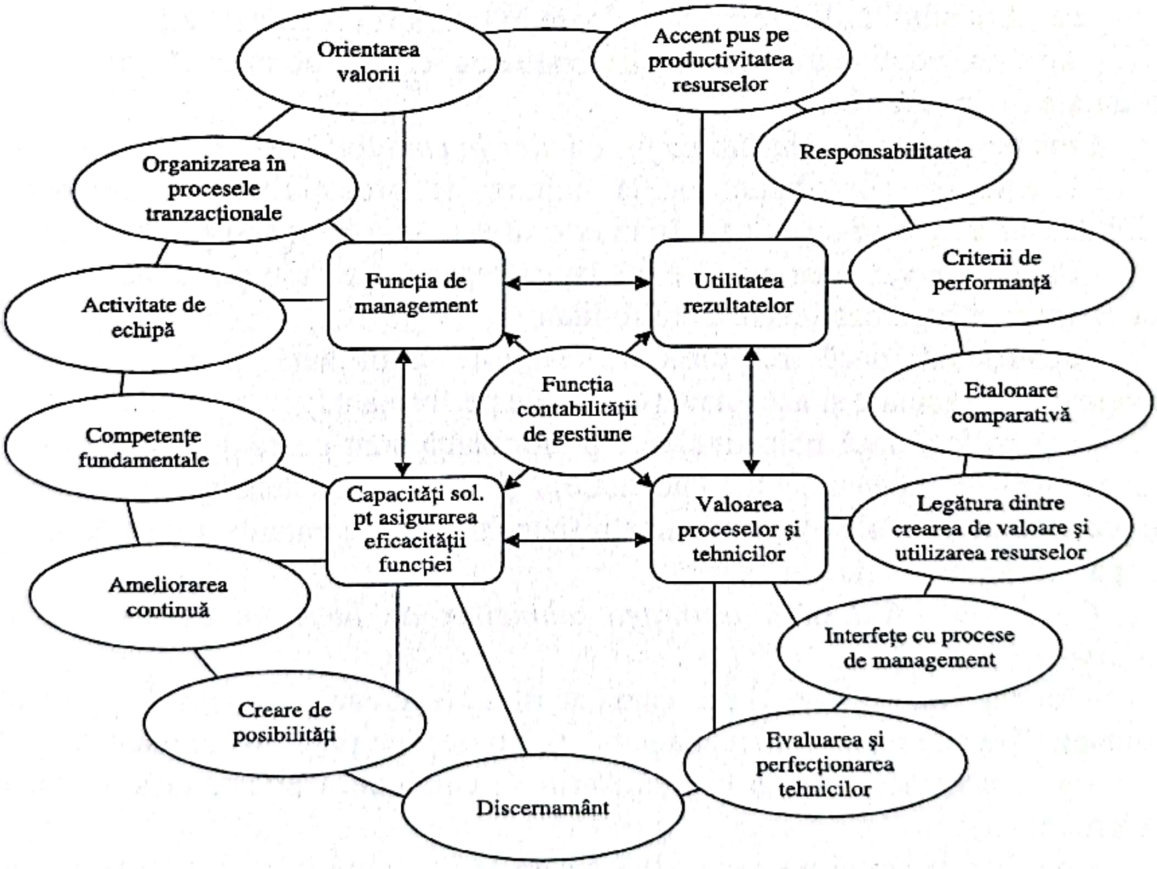


Figura nr. 1.5. - Cadrul conceptual al contabilității de gestiune

Scanned with OKEN Scanner

1.9. Utilizarea cadrului conceptual

Cadrul conceptual permite descrierea contabilității de gestiune în termenii celor mai bune practici internaționale. El poate fi un ghid în evaluarea sau dezvoltarea acestora în aplicațiile organizaționale.

Cum trebuie dezvoltate practicile în contabilitatea de gestiune? Aceste metode și tehnici sunt înțelese în sensul că:

- sunt orientate spre utilizarea eficace a resurselor organizaționale (accentul pus pe productivitatea resurselor) în timp ce eficacitatea este evaluată în termeni de valoare creată pentru cei care iau parte la activități (orientare valoare);
- sunt centrate pe procesele transfuncționale esențiale organizației (organizare în procesele transfuncționale);
- sunt integrate altor funcții specializate, în calitate de membru al echipei de conducere (lucru în echipe);
- se sprijină pe un ansamblu de competențe fundamentale bine înțelese, legate de funcție;
- se exercită într-o perspectivă de ameliorare continuă;
- caută posibilitățile creării de valoare în interiorul organizației;
- sunt în continuare funcție de valoarea creată comparată cu resursele consumate (discernământ).

Cum trebuie testată utilitatea practicilor în contabilitatea de gestiune?

- funcție de contribuția lor la cultura de proactivitate în descoperirea posibilităților de creare de valoare în interiorul entității (creare de posibilități);
- funcție de valoarea pe care o adaugă organizației, din punct de vedere ale altor membri ai organizației (responsabilitate);
- controlând dacă responsabilitatea este exprimată prin obiective de performanță, negociate și acceptate (criterii de performanță);
- controlând dacă obiectivele de performanță sunt coerente cu cele externe, recunoscute (competențe fundamentale) și dacă rezultatele obținute sunt comparabile cu cele ale altor organizații (benchmarking, tratament de referință sau etalonare comparativă).

Cum poate fi testată utilitatea tehnicilor de lucru în contabilitatea de gestiune?

- funcție de valoarea pe care acestea o crează adăugând perspectiva „resurselor" la alte resurse de management (interfețe cu procesul de management);
- prin intermediul unei evaluări critice, continue a eficienței și eficacității (discernământ);
- punând accentul pe resursele pe care le consumă în raport cu valoarea pe care ele o crează în timp, în toate intervențiile contabilității de gestiune (evaluare și perfecționarea tehnicilor).

Cum trebuie dezvoltate tehnicile de lucru în contabilitate de gestiune?

- printr-o întoarcere constantă la o schemă de gândire aplicată în activitatea de contabilitate de gestiune, axată pe ecuația care corelează utilizarea resurselor și crearea de valoare în timp;

Scanned with OKEN Scanner

- prin determinarea valorii care adaugă perspectiva „resurselor” la alte procese de management (interfețe cu procesul de management);

- prin procese de ameliorare continuă integrarea culturii funcției contabilității de gestiune;

- prin referință la ansamblul competențelor fundamentale apreciate necesare pentru asigurarea eficacității muncii în contabilitatea de gestiune.

Scanned with OKEN Scanner

Concluzii

În această viziune, cadrul conceptual al contabilității de gestiune trebuie apreciat la valoarea sa concretă în diferite domenii de activitate. El poate fi aplicat de mai multe categorii de specialişti şi organisme profesionale:

- managerii organizațiilor, pentru a înțelege, evalua şi dezvolta aspectul specific şi munca lor privind eficacitatea utilizării resurselor;
- contabilii de gestiune profesionişti, pentru a orienta, compara şi dezvolta contribuția lor la procesul contabilității de gestiune al organizației;
- profesori, pentru a reorienta şi consolida eforturile lor într-un câmp în evoluție rapidă, în care capacitatea de a înțelege schimbarea şi participarea constituie un rezultat important al procesului de învățare;
- organismele profesionale în reformularea şi consolidarea tehnicilor contabilității de gestiune.

Demersul prezentat facilitează înțelegerea diferitelor perspective instituționale şi culturale în care este abordată activitatea în contabilitatea de gestiune.

Domeniul contabilității de gestiune îl constituie modelarea în expresie valorică a resurselor legate de obiectivele urmărite de întreprindere. Există astfel două orientări. Mai întâi, pe termen lung, cunoaşterea costurilor clienților, furnizorilor, concurenților şi contabilitatea strategică. Contabilitatea de gestiune trebuie să încorporeze în baza sa de date informații fizice, monetare şi comerciale privind concurența, precum şi practicile unor întreprinderi care utilizează procese şi acțiuni similare, cu condiția păstrării specificității prin identificarea clară a obiectivului: performanța economică[36] *comparativă şi modelarea economică a competitivității. O altă orientare, mult mai restrânsă, a acestei modelări are în vedere nevoile de finanțare a activității de exploatare. Este necesar să nu mai limităm contabilitatea de gestiune numai la analiza consumului de resurse*[37]*, ci să o extindem la analiza resurselor încă neconsumate, mobilizate de o acțiune sau un produs. În acest context, contabilitatea îşi asumă o misiune de expertiză a modelelor economice care corelează activitățile şi resursele.*

---

[36] Smith M., *Research methods in accounting*, Sage Publications, London, 2004, p. 92
[37] Drury C., *Management and Cost Accounting*, Third Edition, Chapman & Hall, London, 2005, p. 72

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 2

Contabilitatea de gestiune şi centrele de responsabilitate

Măsurarea performanţelor managerilor depinde de nivelul de responsabilitate şi de mijloacele puse la dispoziţia acestora în scopul de a îndeplini obiectivele fixate. Un sistem coerent de măsurare a performanţelor presupune structurarea întreprinderii în centre de responsabilitate.[38] Distingem, în principal, trei tipuri de centre:

- centre de costuri;
- centre de profit;
- centre de investiţii.

2.1. Caracteristicile generale ale centrelor de responsabilitate

Caracterul limitat al resurselor impune ca activitatea entităţilor economice să se desfăşoare eficient. Aceasta presupune divizarea activităţii pe centre de responsabilitate, prin care se măsoară performanţele managerilor în funcţie de resursele puse la dispoziţie şi modul în care acestea au fost valorificate.

„Un centru de responsabilitate este o entitate organizaţională care define o delegare de autoritate privind mijloacele (materiale, umane, financiare) şi o capacitate de negociere asupra obiectivelor". Aceste centre sunt dotate cu bugete şi cu un sistem propriu de raportare a activităţii.

În evoluţia produsă pe parcursul ultimului deceniu în cadrul întreprinderilor româneşti este tot mai evidentă tendinţa acestora ca activitatea managementului să

[38] Gervais M., *Contrôle de gestion,* 8e édition, Economica, Paris, 2005, p. 494, *Analiza relaţiei procese-centre de responsabilitate.*

fie orientată către client şi schimbare. Astfel, sunt căutate acele metode de conducere care să asigure desfăşurarea activităţii în condiţii de competitivitate şi profitabilitate, ceea ce presupune însă desfăşurarea unor acţiuni organizatorice, capabile să permită utilizarea cât mai facilă a metodelor şi tehnicilor moderne de conducere şi organizare.

În acest context, *structura activităţii întreprinderii pe centre de responsabilitate* a devenit o prioritate în satisfacerea cerinţelor clienţilor şi realizarea unei activităţi profitabile. Argumentele sunt următoarele:

- posibilitatea de stabilire a responsabilităţii pentru cheltuielile efectuate;
- urmărirea şi fundamentarea corectă a cheltuielilor pe locurile de formare;
- delimitarea cheltuielilor care nu depind strict de activitatea de producţie de cele care sunt legate strict de acest proces;
- stabilirea abaterilor cheltuielilor de la nivelurile prestabilite;
- introducerea unui sistem de alocare a resurselor şi de urmărire a modului de utilizare a lor, prin elaborarea unor bugete de cheltuieli specifice fiecărui centru.

Cerinţele împărţirii pe centre de responsabilitate

Împărţirea activităţii întreprinderii în centre de responsabilitate trebuie să ia în considerare următoarele cerinţe:

- împărţirea pe centre de responsabilitate trebuie să se bazeze pe organizarea existentă în cadrul entităţii şi să fie actualizată doar atunci când împărţirea responsabilităţilor trebuie modificată;
- în cadrul centrelor de responsabilitate trebuie să fie cuprinse toate domeniile de activitate, fără a exista o suprapunere a activităţilor desfăşurate în mai multe centre;
- un centru de responsabilitate poate fi condus de un singur responsabil.

Problema divizării în centre de responsabilitate nu se pune în entităţile mici, unde proprietarul îşi exercită în mare măsură puterea de decizie. În acest caz există un singur centru de responsabilitate ale cărui performanţe vor fi analizate cu ajutorul indicatorilor de profit şi rentabilitate.

În cazul întreprinderilor mari şi mijlocii, activitatea se structurează în centre de responsabilitate situate pe mai multe niveluri ierarhice, astfel încât bugetul general va fi divizat în sub-bugete corespunzătoare fiecărui centru.

Un centru de responsabilitate reprezintă o diviziune a întreprinderii care prezintă următoarele *caracteristici*:

- este plasat sub autoritatea unui responsabil;
- exercită una sau mai multe misiuni cu obiective cantitative şi valorice;
- dispune de un ansamblu de resurse necesare pentru atingerea obiectivelor;
- are o anumită autonomie relativă în cadrul bugetului de resurse.

Punerea sub control a unui centru de responsabilitate constă în:

- determinarea şi evaluarea obiectivelor;
- evaluarea consumurilor necesare pentru atingerea obiectivelor;
- controlul eficacităţii şi eficienţei acestuia.

Scanned with OKEN Scanner

Prima etapă în implementarea contabilității de gestiune este configurarea entității din punct de vedere funcțional în: *zone de afaceri, centre de profit, centre de cost* și *activități.*

Zonele de afaceri se pot identifica cu zonele geografice sau construirea unui lanț vertical de tip furnizor-client (aprovizionare-producție-promovare-distribuție) sau o separare pe tipuri, ramuri de activitate. Zonele de afaceri pot constitui ansamblul (gruparea) centrelor de profit, a centrelor de cost și activităților care au capacitatea de a funcționa independent și în situația unei divizări.

Centrele de profit sunt centrele ai căror responsabili trebuie să găsească cele mai bune corelații între costuri și încasări. Această situație se regăsește cel mai bine în cadrul unei linii de producție sau într-un magazin de produse finite care vinde la un cost de producție prestabilit (costuri standard) și care este responsabil de profitul rezultat din activitatea desfășurată în cadrul centrului. Profitul astfel obținut este măsurabil în termeni de *marjă* care se definește ca o diferență între cifra de faceri, pe de o parte și suma costurilor de producție ale produselor vândute și ale cheltuielilor de desfacere (de distribuție) pe de altă parte.

Centrele de costuri sunt specifice secțiilor sau atelierelor de producție. Obiectivul șefului de secție sau de atelier este concretizat în producerea unei cantități de produse în condițiile unui consum minim de resurse materiale sau de muncă vie. În practică, normele de consum sunt stabilite de către serviciile tehnice sub forma unor standarde de consum, iar obiectivul constă în minimizarea abaterilor dintre costurile reale și cele standard într-un astfel de centru, eficiența și eficacitatea sunt exprimate în indicatori măsurabili[39].

Un astfel de centru[40] este o entitate organizațională care deține o delegare de autoritate privind mijloacele (materiale, umane, financiare) și o capacitate de negociere asupra obiectivelor.

Aceste centre de responsabilitate pot funcționa fie ca centre de profit natural, în care veniturile sunt obținute exclusiv din vânzarea de servicii către terți, fie ca centre de profit artificial, specializate pe activități de construcții, servicii de asistență tehnică etc., în care veniturile se pot obține indirect prin livrarea unei cote părți către compania-mamă de la societăți în care aceasta deține capitalul majoritar.

Un centru de responsabilitate poate fi constituit dintr-un atelier, sector, secție sau o uzină întreagă. El este conceput să corespundă unui anumit eșalon de responsabilitate din organizație.

Această entitate trebuie să satisfacă următoarele condiții:

- omogenitatea tehnică sau de activitate;

---

[39] Briciu S. et al. *Contabilitatea și controlul de gestiune, instrumente pentru evaluarea performanței entității*, Editura Aeternitas, Alba Iulia, 2010, p. 35

[40] Cârstea Gh., Călin O., *Calculația costurilor*, Editura Didactică și Pedagogică, București, 1980. Lucrarea constituie sursa de referință din care s-au inspirat marea majoritate a specialiștilor în contabilitatea de gestiune de după 1994. Este abordată aici o largă paletă de probleme privind contabilitatea de gestiune, între care și aceea privind centrele de responsabilitate. Subliniem publicarea de către aceeași autori Călin O., Cârstea Gh., *Contabilitatea de gestiune și calculația costurilor*, Editura Genicod, București, 2002, p. 288; Mikol A., Stolowy H., *Cas pratiques de comptabilité analitique et contrôle de gestion*, 3e édition, CLET, Paris, 1989, pp. 254-265.

Scanned with OKEN Scanner

- unitatea de responsabilitate;
- posibilitatea de comensurare economică a activității, respectiv cheltuielile și veniturile centrului.

Individualizarea corectă a centrelor de responsabilitate exprimă o condiție a funcționării sistemului de măsurare a performanțelor.

◦ **Omogenitatea tehnică.** Noțiunea de omogenitate tehnică sau de activitate nu înseamnă că centrul fabrică sau comercializează un singur produs. Ea privește o instalație sau o activitate bine definită, localizată și delimitată. Un centru de responsabilitate se identifică cu instalația sau activitatea și nu cu produsul.

În anumite cazuri în același centru se pot regrupa mai multe instalații, cu condiția ca ele să prezinte caracteristici de omogenitate.

◦ **Unitatea de responsabilitate.** Un centru de responsabilitate trebuie plasat sub autoritatea unui responsabil unic, definit fără ambiguitate. Această condiție necesită o definire precisă a atribuțiilor fiecăruia. Existența unui manual de proceduri care descrie cerințele de informații și comunicare, sarcinile și funcțiile constituie un ajutor prețios în materie.

◦ **Posibilitatea de cuantificare.** Este necesar să măsurăm activitatea centrului, cheltuielile pe care le angajează și veniturile pe care acesta le generează. Este vorba de o măsurare efectivă și în niciun caz de o repartiție arbitrară. Firmele nu posedă întotdeauna mijloace de cuantificare pentru a putea să recurgă la estimari rezonabile a consumațiunilor.

Măsurarea activității se efectuează fără dificultate în toate centrele de producție. În schimb se aplică mai greu centrelor în afara producției (centre administrative), care sunt considerate centre de cheltuieli fixe;

Măsurarea cheltuielilor are în vedere determinarea acestora sau a consumurilor pentru toate centrele de responsabilitate;

Măsurarea veniturilor. Unele centre nu generează în principiu venituri. Există mijloace de a face ca aceste entități să fie generatoare de venituri.

2.2. Centrele de costuri

Concentrarea activității de management în două direcții principale, *planificare* (stabilirea obiectivelor și determinarea politicilor de realizare) și *control* (instrumentele pentru asigurarea realizării obiectivelor) impune existența unui sistem informațional al entității. Din punct de vedere contabil, cerințele informaționale se reduc deseori la cunoașterea costurilor entității. Pentru planificare și control, costurile se pot clasifica în[41]:

a) costurile variabile și fixe;
b) costurile directe și indirecte;
c) costurile controlabile și necontrolabile;
d) costurile standard și reale.

[41] Briciu S. et al. *Op. Cit.*, p. 35

Scanned with OKEN Scanner

Costurile variabile şi fixe au la baza clasificării criteriul comportamentului. Comportamentul costurilor reprezintă modul în care reacţionează un cost la schimbările intervenite în volumul producţiei sau activităţii entităţii. Managementul trebuie să anticipeze sensul şi mărimea schimbării unui cost.

Costurile variabile sunt costurile care se modifică pe total, proporţional cu volumul activităţii. Se observă că, dacă afirmăm despre un cost că este variabil, vorbim în termeni de valoare totală. Costurile totale variabile cresc sau scad după cum nivelul activităţii creşte sau scade. Un aspect interesant al comportamentului costurilor variabile este acela că un *cost variabil rămâne constant atunci când este exprimat pe unitatea de produs.*

Costurile fixe sunt costurile care rămân constante pe total, indiferent de modificarea volumului activităţii. Ele corespund, pentru fiecare perioadă, unei capacităţi de producţie. Se mai numesc *costuri de structură* sau *de capacitate.*

Capacitatea de producţie reprezintă limita superioară a output-ului producţie al unei entităţi, ţinându-se cont de resursele pe care le deţine, adică de ceea ce poate produce într-o perioadă dată de timp.

Cheltuielile variabile sau *operaţionale* (Ch_v) sunt acele cheltuieli care îşi modifică volumul odată cu modificarea volumului fizic al producţiei. Aici intră consumurile de materii prime şi materiale auxiliare directe, salariile directe, energia, apa, combustibilul, materialele folosite în scopuri tehnologice, restul cheltuielilor cum sunt: cheltuielile generale, o parte din cheltuielile comune ale secţiei, cheltuielile de desfacere.

Cheltuielile fixe (constante sau *de structură)* (Ch_f) sunt acele cheltuieli care nu-şi modifică volumul odată cu modificarea volumului fizic al producţiei şi rămân invariabile. Cheltuielile fixe sunt considerate cheltuieli ale perioadei şi afectează marja, adică diferenţa dintre preţul de vânzare şi cheltuielile variabile. Aici intră cheltuielile cu chiria, amortizarea mijloacelor fixe, salariile personalului tehnico-economic şi de specialitate, valoarea furniturilor.

Cheltuielile variabile proporţionale sunt acele cheltuieli care se modifică direct proporţional cu valoarea producţiei. Ele cuprind consumurile de materii prime, semifabricate şi ambalaje, amortizarea mijloacelor fixe (determinată prin cote proporţionale pe unitatea de produs), salariile lucrătorilor în cazul cheltuielilor variabile proporţionale.

Cheltuieli variabile progresive sunt acele cheltuieli al căror ritm de creştere este superior ritmului de creştere al volumului fizic al producţiei aferente.

Factorii care determină evoluţia progresivă a cheltuielilor variabile sunt:

- suprasolicitarea capacităţii de producţie care creează tensiuni în organizarea producţiei şi care, la rândul ei, afectează coordonarea optimă a factorilor de producţie, dă naştere la rebuturi, duce la scăderea productivităţii muncii, duce la uzura prematură a utilajelor, respectiv, creşterea cheltuielilor cu întreţinerea şi funcţionarea acestora;
- micşorarea randamentului unor maşini, instalaţii şi locuri de muncă ceea ce duce la creşterea cheltuielilor de producţie şi micşorarea valorii producţiei obţinute în perioada respectivă;

Scanned with OKEN Scanner

- încadrarea masivă de lucrători mai puțin calificați;
- creşterea tarifelor de salarizare a lucrătorilor fără a se avea în vedere creşterea productivității muncii.

Cunoaşterea cheltuielilor de producție are o importanță deosebită deoarece creşterea progresivă a acestora conduce la micşorarea profitului.

Cheltuielile variabile degresive sunt acele cheltuieli care cresc într-o măsură mai mică decât creşterea volumului fizic al producției. Acestea prezintă tehnica de inerție, reacționând la modificări mai mari ale valorii producției şi nu la fiecare unitate de produs nouă, aşa cum evoluează cheltuielile variabile proporționale.

După modul de evoluție, *cheltuielile variabile degresive* pot fi liniare şi neliniare.

Costurile degresive neliniare se caracterizează prin aceea că, deşi cresc într-o proporție mai mică decât creşte volumul fizic al producției, proporția nu se menține constantă, înregistrând variații în cadrul anumitor limite (indicele de degresie se menține permanent subunitar). Atât costurile degresive neliniare totale, cât şi cele pe unitatea de produs au aceeaşi tendință şi se regăsesc în strânsă legătură cu scăderea volumului producției.

Cheltuielile variabile regresive cuprind acele cheltuieli care scad simțitor în cazul unor creşteri importante ale volumului fizic al producției. Comparativ cu cheltuielile degresive care se caracterizează prin aceea că, ele cresc în proporție mai mică decât creşte volumul fizic al producției, cheltuielile regresive scad puternic în cazul unei creşteri importante a volumului fizic al producției.

Astfel de costuri întâlnim în siderurgie la furnale, când apare prima şarjă de la punerea în funcțiune care a ocazionat cele mai mari costuri cu încălzirea. Următoarele şarje vor avea un cost mai scăzut ca urmare a declanşării procesului tehnologic cu costurile primei şarje. Tot în categoria costurilor regresive intră şi cheltuielile cu întreținerea şi funcționarea utilajelor.

Mai trebuie arătat că, potrivit unor autori, în special cei francezi, există şi *cheltuieli semivariabile,* care conțin atât o parte variabilă cât şi una fixă, cum ar fi de pildă, cheltuielile cu salariile personalului auxiliar.

Cheltuielile variabile flexibile evoluează neregulat față de volumul fizic al producției. Caracterul evoluției lor se schimbă alternativ: după o perioadă în care cresc apare o alta în care evoluează degresiv, apoi o alta când evoluează progresiv, şi aşa mai departe. Astfel de cheltuieli se întâlnesc în centralele termoelectrice şi electrice de termoficare. Consumul specific de combustibil pe agregate de aceeaşi putere tinde să descrească la valori ridicate ale factorului de utilizare şi invers.

Cheltuielile de producție fixe sunt cunoscute în literatura de specialitate sub denumirea de cheltuieli constante sau de structură şi sunt definite drept acele cheltuieli care, față de modificarea volumului fizic al producției, nu-şi schimbă mărimea lor sau şi-o schimbă în proporții însemnate. În cazul acestor cheltuieli indicele de variabilitate (I_v) este egal cu zero.

În practică sunt întâlnite două categorii de cheltuieli fixe, şi anume: cheltuieli fixe propriu-zise şi cheltuieli relativ fixe.

Scanned with OKEN Scanner

Cheltuielile fixe propriu-zise sunt acele cheltuieli a căror mărime rămâne constantă, indiferent dacă, în cadrul unei capacităţi de producţie date, volumul producţiei creşte sau scade. Aici intră amortizările, serviciile telefonice, taxele de verificare şi marcare a aparatelor de măsurat şi cântărit. Aceste cheltuieli sunt ocazionate de simpla existenţă a întreprinderii, ele fiind invariabile.

Cheltuielile relativ fixe sunt formate din acele cheltuieli de producţie care manifestă o sensibilitate mai mare faţă de modificarea volumului producţiei. Aici intră salariile personalului de conducere, tehnic, economic, administrativ şi de deservire a secţiilor, furniturile de birou şi alte cheltuieli gospodăreşti.

Costurile controlabile şi necontrolabile au la baza clasificării nivelul managementului întreprinderii. Evaluarea performanţelor prin informaţiile contabile permite managementului să stabilească politici de control al costurilor. Managementul trebuie să cunoască sursa unui element de cost şi să poată identifica persoana care îl controlează. La nivelurile inferioare ale conducerii, autoritatea nu permite controlarea anumitor costuri şi, din această cauză, aceste costuri ar putea fi considerate *necontrolabile.*

Costurile controlabile sunt costurile care oferă managementului calitatea să le autorizeze. Dacă managerii au autoritatea de a achiziţiona sau superviza utilizarea unei resurse, ei controlează cheltuielile legate de aceasta. De exemplu, costul contractului de promovare a unui lot de cărămizi în valoare de 500 lei este un cost controlabil pentru managerul de publicitate şi necontrolabil pentru agentul de publicitate, care nu are puterea să autorizeze valoarea şi tipul de contract.

Costurile standard şi reale au la baza clasificării momentul de determinare în funcţie de realizarea obiectului de cost.

Costurile standard sunt determinate apriori realizării produsului. Au caracter normativ permiţând evaluarea performanţelor întreprinderii pentru o perioadă dată, fiind fundamentate pe baza unor studii tehnice şi economice. Costurile standard sunt relevante pentru performanţele viitoare şi nu pentru neperformanţa trecutului.

Costurile reale (efective) sunt cele determinate aposteriori realizării obiectului de cost.

Un centru de costuri este un centru de responsabilitate al cărui obiectiv îl constituie respectarea nivelului costului. În timp ce consumurile sunt măsurate în termeni monetari sau valorici la nivelul costurilor angajate (materii prime, salarii), performanţa centrului este exprimată în termeni cantitativi la nivelul activităţii.[42]

Un centru de costuri recuperează cheltuielile ce corespund unui criteriu particular: perioadă, şantier, produs, comandă.

Centrele de costuri pot fi clasificate din mai multe puncte de vedere:

- centre de costuri prestabilite/obligatorii;
- centre de costuri fixe/variabile;
- centre de costuri de exploatare/în afara exploatării.

Centrele legate de producţie şi prestări de servicii interne (întreţinere, administraţie) sunt centre de costuri care se pot transforma în centre de profit.

---

[42] Seal W., Garrison R.H., Noreen E.W., *Management Accounting,* McGraw-Hill Education, London, 2006, p. 648-650

Scanned with OKEN Scanner

1) Centrele de costuri prestabilite/obligatorii

Centrele de costuri prestabilite (standard)

Un centru de costuri prestabilite este un centru de responsabilitate pentru care se poate stabili o relaţie identificabilă între producţia realizată şi mijloacele consumate pentru aceasta. Spre exemplu, într-un atelier de producţie, se compară manopera consumată şi cantitatea de produse obţinute Într-un astfel de centru numit şi standard, activităţile generează cheltuieli pentru care este posibilă măsurarea eficienţei şi eficacităţii.[43]

O aprofundare a analizei poate avea în vedere:

- centre de mijloace: cele care administrează şi distribuie resursele necesare funcţionării întreprinderii (personal, utilaje...);
- centre operaţionale: cele care realizează operaţiuni (sau prestaţii) al căror volum produs este măsurabil (exemple: serviciul de titluri, cel de compensări);
- centre de structură: cele care asigură funcţiunile de direcţie, coordonare şi control (direcţia generală, serviciul de control de gestiune).

Prin facturarea prestaţiilor interne la cost standard este posibilă constituirea unui sistem care permite simultan:

- aprecierea performanţelor diferitelor centre;
- reînnoirea situaţiei costurilor controlabile şi necontrolabile.

Acest ansamblu poate funcţiona conform schemelor din figurile nr. 2.1., 2.2., 2.3. şi 2.4.

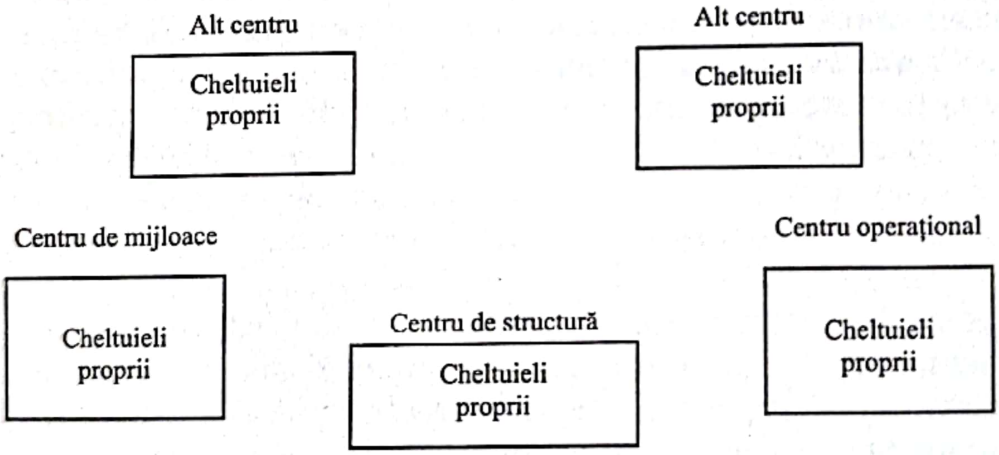


Figura nr. 2.1. - Etapa 1: Afectarea fiecărui centru cu cheltuieile reale proprii

[43] Gervais M., *Contrôle de gestion,* 8e édition, Economica, Paris, 2005, p. 499-502

Scanned with OKEN Scanner

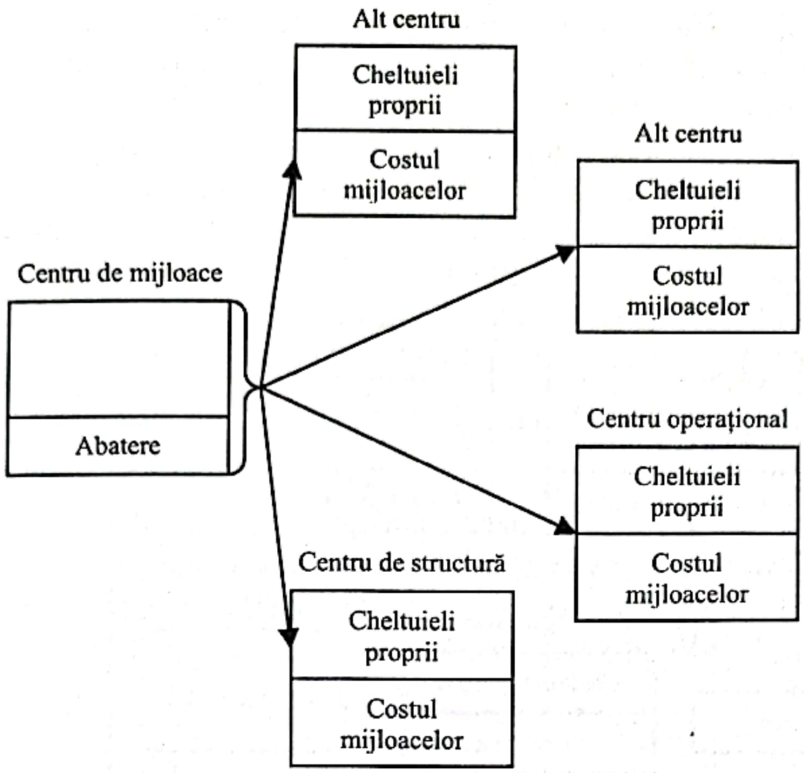


Figura nr. 2.2. - Etapa 2: Facturarea la costul standard a prestațiilor centrelor de mijloace ansamblului centrelor consumatoare

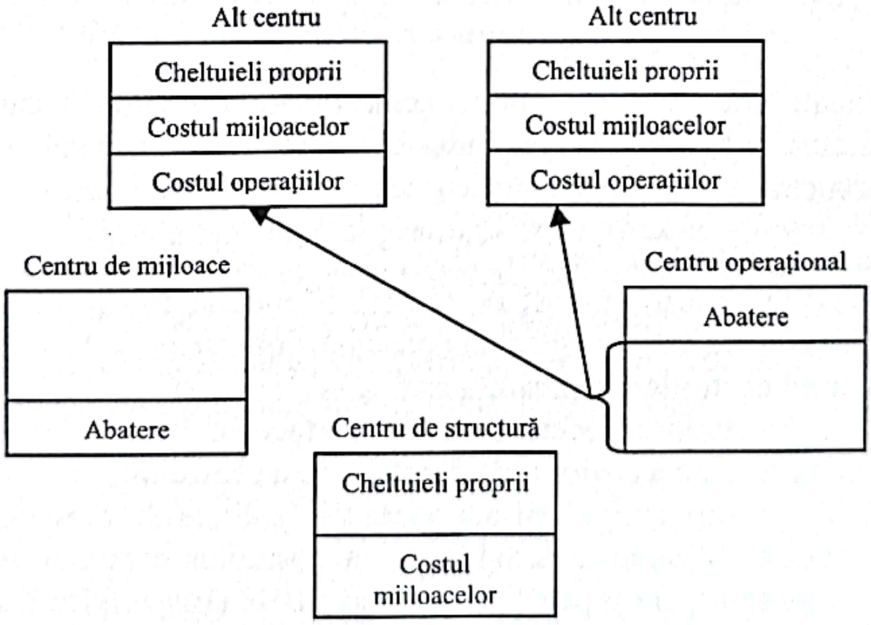


Figura nr. 2.3. - Etapa 3: Facturarea la cost standard a prestațiilor centrelor operaționale către centrele consumatoare

Scanned with OKEN Scanner

În cursul fazei a doua, abaterea apare la nivelul centrului de mijoace în care cheltuielile proprii reale – cheltuielile proprii standard constituie un bun indicator de performanță. În celelalte centre, costurile controlabile sunt reale, costurile imputate (necontrolabile) fiind în standard.

În cadrul etapei 3, abaterea centrului operațional este egală cu (cheltuielile proprii reale + costul standard al mijloacelor) – (cheltuielile proprii standard + costul standard al mijloacelor), fiind și o măsură a contribuției la rezultatul global.

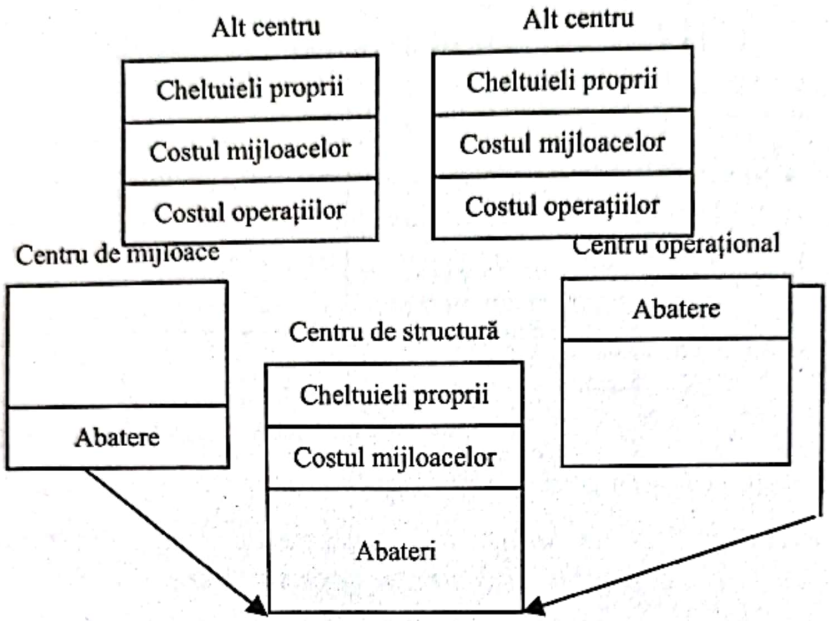


Figura nr. 2.4. - Etapa 4: Repatrierea abaterilor centrelor de mijloace și centrelor operaționale asupra structurii centrelor de structură

Suma abaterilor repatriate asupra centrului de structură în cursul etapei 4 constituie o estimare a performanței ansamblului serviciilor centrale și aptitudinea centrului de structură de a le coordona.

Centrele de costuri obligatorii

Un astfel de centru de cost reprezintă o entitate funcțională pentru care relația dintre nivelul realizărilor și cel al consumurilor este greu de stabilit.

Tratamentul costurilor se prezinta astfel:

- stabilirea bugetelor (procent din cifra de afaceri);
- imputarea realistă a costului de funcționare a centrului.

Centrul de costuri obligatorii acționează în calitate de prestator de servicii față de alte centre. Măsurarea activității și a costurilor centrului se sprijină pe contabilitatea de gestiune, dar și pe tehnici cum sunt BBZ (Buget Baza Zero).

2) Centrele de costuri fixe/variabile

Această clasificare se bazează pe distincția clasică dintre cheltuielile fixe și cheltuielile variabile.

Scanned with OKEN Scanner

Centrele de costuri fixe

Cheltuielile fixe sunt prin definiţie independente de activitatea reală a centrului. În această categorie se încadrează cheltuielile cu amortismentele, asigurările sociale etc.

Cheltuielile fixe aferente centrelor de costuri fixe ale atelierelor, sunt încorporate în costul prestabilit al produselor.

Centrele de costuri variabile

În centrele de costuri variabile, nivelul cheltuielilor este de regulă proporţional cu volumul de activitate. Din această categorie fac parte cheltuielile cu materii prime, salarii directe şi prin excepţie amortizarea sau alte elemente de cost.

3) Centrele de costuri de exploatare/în afara exploatării

A. Centrele de costuri de exploatare

Centrele de costuri directe privesc toate secţiile care participă direct la fabricarea produsului finit, respectiv la elaborarea, finisarea şi expedierea sa.

Centrele de costuri fixe pe ateliere regrupează cheltuielile cu personalul, cheltuielile de funcţionare şi întreţinere a utilajelor, furnituri, cota parte de cheltuieli de întreţinere a clădirii etc.

B. Centrele de costuri auxiliare

Centrele de costuri prestatoare regrupează atelierele care participă indirect la fabricaţie, furnizând numai prestaţii la un cost prestabilit altor servicii (electricitate, gaz, apa, atelier de întreţinere).

Centrele de costuri privind manopera furnizează la un cost prestabilit orele de mână de lucru aferente utilizatorilor.

C. Centrele de costuri în afara exploatării

Se aleg în general din cadrul gestiunii bugetare de producţie. Este necesară semnalarea prezenţei lor, deoarece fac parte în cadrul uzinelor, dintr-un sistem coerent de imputare. Ele fac obiectul gestiunii previzionale:

- fie în cadrul unui buget de investiţii; aceste centre corespund, spre exemplu, creditelor de achiziţii şi pentru construcţii noi;
- fie în cadrul bugetului de cercetare; aceste centre corespund, spre exemplu, „creditelor de încercare şi punere în funcţiune".

Scanned with OKEN Scanner

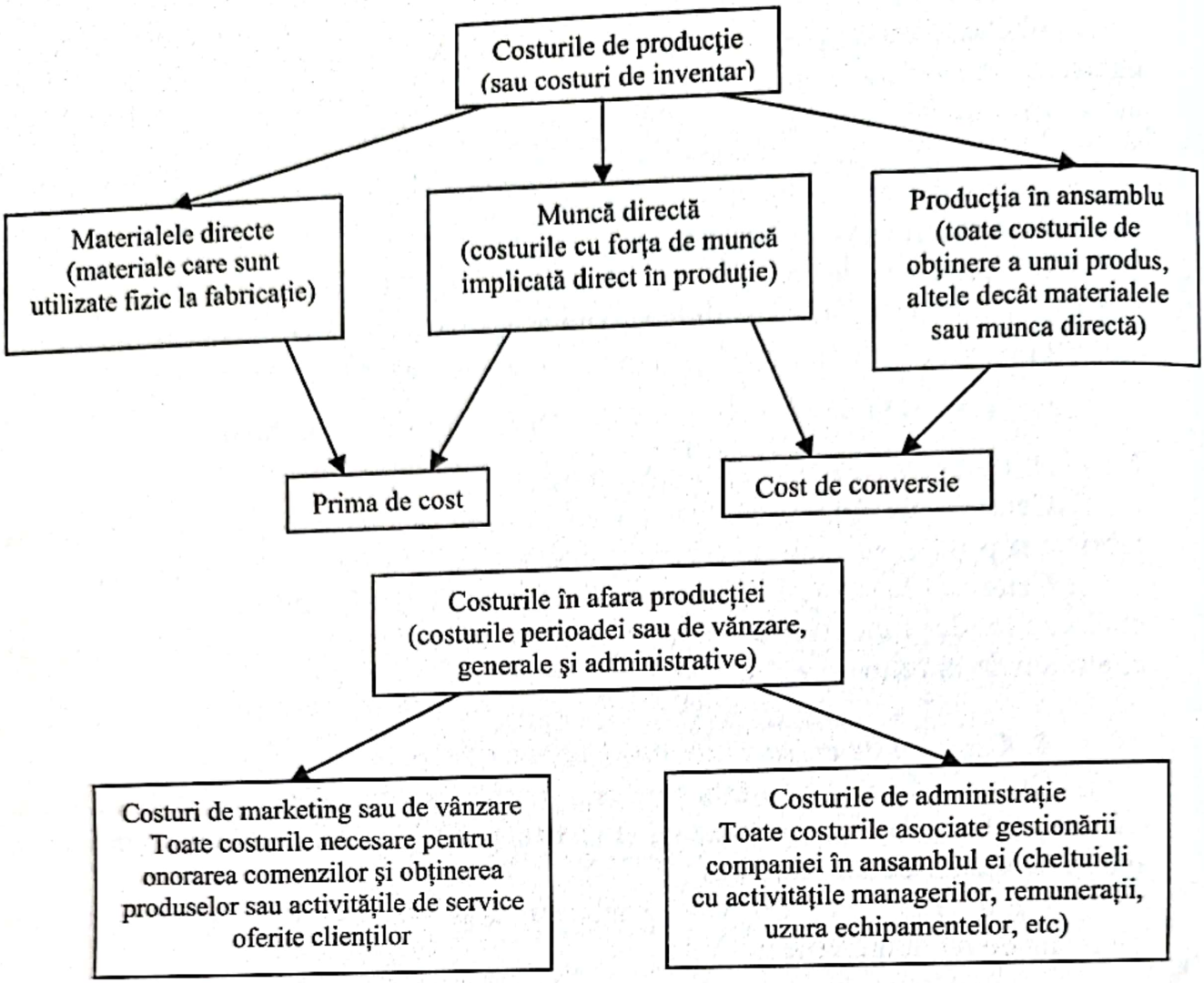


Figura nr. 2.5. - Definirea şi clasificarea costurilor

Sursa: Garrison, Noreen, Brewer, *Managerial accounting*, McGraw-Hill International Edition, 2006, p. 40

2.3. Centrele de profit

Un centru de profit[44] este un centru de responsabilitate care are drept obiectiv obținerea unui anumit nivel de profit.[45]

Profitul corespunde unei anumite activități pentru care se pot compara veniturile şi cheltuielile adecvate.

Se pot distinge două tipuri de centre de profit:

- centre de venit;
- centre de profit propriu-zise.

---

[44] Lauzel P., Teller R., *Contrôle de gestion budgets*, 7e édition, Sirey, Paris, 1997, p. 124-168

[45] Seal W., *Op.cit.*, p. 650-651

Scanned with OKEN Scanner

În cazul centrului de profit, forma organizatorică îmbracă aspecte de o mare diversitate, ceea ce este legat, în principal, de criteriul gradului de orientare pe piaţă. Centrul de profit „pur" este total orientat pe piaţă, în sensul că toate activităţile sale au ca rezultat produse şi, respectiv, servicii destinate exclusiv pieţei; altfel spus, nu realizează deloc produse sau servicii cu finalitate internă. E adevărat, de asemenea, că centrul de profit are şi misiunea de a realiza produse şi servicii cu finalitate internă. De aici derivă cele două forme ale centrului de profit: de entitate orientată pe piaţă şi respectiv de entitate cu rol funcţional.

Gradul de autodeterminare este maxim în cazul centrului de profit „pur", cu orientare totală pe piaţă şi scade pe măsură ce rolul funcţional creşte. Evident că, în cazul centrului de profit cu orientare totală pe piaţă (exclusiv), nu poate exista un centru de profit cu rol funcţional maxim, deoarece acesta ar avea responsabilităţi exclusiv în domeniul costurilor şi evident că, în acest caz, ar fi vorba pur şi simplu de un centru de cost.

Toate deciziile legate de activităţile pur orientate pe piaţă se iau de preferinţă preponderent la nivelul centrului de profit şi tin exclusiv de strategia, planul de afaceri, modul propriu de acţiune al entităţii. Deciziile legate de activităţile cu finalitate internă se iau la nivel ierarhic superior, centrul de profit având spaţiu de manevră numai în ceea ce priveşte emiterea de propuneri de îmbunătăţire, respectiv cu responsabilităţi în ceea ce priveşte costul. Cu tot caracterul de durabilitate cerut, ea se concepe astfel încât să fie în acelaşi timp suficient de flexibilă, adică să fie capabilă de adaptare la modificările mediului exterior, să se caracterizeze prin economicitate, adică nivelul costurilor să nu depăşească utilul, să aibă un caracter social, adică să fie acceptată de colaboratori şi, de asemenea, să fie clar şi sistematic modelată.

Organigrama întreprinderii structurată pe centre de profit îmbracă de cele mai multe ori forma organizării divizionale. Aceasta se caracterizează prin faptul că primele nivele ierarhice nu sunt modelate după aceleaşi activităţi (ca în cazul organizării clasice pe criteriul funcţional), ci după domenii de afaceri. Acestea sunt tocmai centrele de profit, respectiv centrele de cost. Avantajele formei divizionale de organizare constau în capacitatea de adaptare la noi produse, noi clienţi sau noi pieţe de desfacere, o bună perspectivă asupra pieţei prin existenţa centrelor de profit orientate pe produs, ca şi prin buna posibilitate de dezvoltare a personalului de la generalişti experimentaţi, ca şefi divizionali, până la poziţia de conducători în comitetul de conducere al întregii întreprinderi.

4) Centrele de venit

Un centru de venit are drept obiectiv o cifră de afaceri sau un volum de vânzări. Urmărirea costurilor este simplificată şi se efectuează, în general, pe o bază forfetară, pornind de la un buget prestabilit. Nu este semnificativă determinarea unei marje. Un centru de venit este un centru de responsabilitate în care managerul este responsabil pentru generarea unui anumit nivel de venit sau de câştig; de exemplu, departamentul de marketing sau vânzări.

Scanned with OKEN Scanner

Măsurarea performanţelor acestor centre se poate efectua pornind de la analiza diferenţei privind cifra de afaceri (CA), prin utilizarea informaţiilor:

- descompunerea cifrei de afaceri (pe produs, pe piaţă, pe client);
- evaluarea portofoliului de comenzi;
- intervenţia service-ului după vânzare.

În planul acţiunii, responsabilul se limitează la căutarea celei mai bune utilizări posibile a resurselor care îi sunt atribuite şi obiectivul său este de a respecta compoziţia previzională a vânzărilor şi bugetul funcţionării prin maximizarea sumei veniturilor.

5) Centrele de profit propriu-zise

Obiectivul acestor centre îl constituie administrarea costurilor şi obţinerea unei anumite cifre de afaceri. Este cazul acelora în care cheltuielile sunt localizate la locul de recepţie a produselor în care responsabilul are posibilitatea de a combina mai bine costurile şi veniturile. Aceasta presupune ca el să poată controla preţul de vânzare, volumul vânzărilor şi costurile de distribuţie şi să fi avut o anumită influenţă asupra costurilor de fabricaţie, costurilor de cercetare-dezvoltare, cheltuielilor administrative etc.

Dacă responsabilul nu controlează cvasitotalitatea costurilor care intră în calculul unui rezultat net, performanţele sale vor fi apreciate în raport cu o marjă. Aceasta va fi egală:

- cu cifra de afaceri, mai puţin costurile pe care le poate influenţa direct. În această ipoteză marja este o contribuţie la acoperirea altor cheltuieli şi în beneficiul întreprinderii;
- cu cifra de afaceri, mai puţin suma costurilor reale preluate de responsabil şi a costurilor standard asupra cărora nu are influenţă. Marja corespunde astfel unui rezultat net care încearcă să neutralizeze elementele în afara responsabilităţii conducătorului respectiv (aceste elemente sunt exprimate în costuri standard).

În aprecierea performanţelor acestor centre de responsabilitate se observă mai multe dificultăţi:

- existenţa centrelor de profit presupune că esenţa costurilor o constituie stabilirea la locul de percepere a veniturilor, respectiv centrele sunt relativ independente între ele. Dacă veniturile departamentului depind mai ales de cheltuielile suportate de celelalte centre sau costurile sunt ataşate veniturilor obţinute de altele, contul de rezultat al departamentului îşi pierde semnificaţia în termeni de responsabilitate.
- neutralizarea elementelor necontrolabile nu este pe deplin justificată decât dacă responsabilul nu dispune de niciun mijloc pentru a compensa sau, dacă nu, se poate profita inopinat de evoluţia lor. În caz contrar, în loc de eliminare apriorică a influenţei lor asupra performanţei este judicios să se aprecieze importanţa abaterii pe care o provoacă elementele respective asupra acesteia de a stabili gradul de stăpânire pe care responsabilul a reuşit să-l păstreze.
- o generalizare a centrelor de profit în întreprindere poate determina responsabilii să se gândească exclusiv la beneficiu pe termen scurt. Ei riscă să

Scanned with OKEN Scanner

refuze oportunităţile (inovaţiile) pentru moment puţin rentabile, dar care, în viitorul imediat, vor asigura prosperitatea firmei sau, dimpotrivă, ale căror rezultate se vor manifesta după schimbare. Utilizarea centrelor de profit solicită ca decalajul între momentul angajării costurilor şi cel al manifestării valorii să fie relativ scurt.

▪ atunci când unităţile cunosc situaţii de inflaţie ridicată, convenţia contabilă de evaluare a rezultatului la un cost istoric nu mai este acceptabilă.

▪ aprecierea performanţei pe baza unui criteriu unic constituie adesea o sursă de denaturări.

Exemplu: presupunem contul de rezultat al unui centru de profit care se prezintă astfel:

Vânzări	30000
Costurile variabile ale vânzărilor	20000
Marja asupra costurilor variabile	*10000*
Costuri fixe controlabile	1600
Marja privind costul specific controlabil	*8400*
Cost fix necontrolabil	2400
Marja privind costul specific departamentului	*6000*
Cota parte a cheltuielilor sediului	2000
Rezultatul analitic	***4000***

Dacă şeful departamentului este apreciat prin marja privind costul variabil (10000), el poate fi tentat să utilizeze mai mult costurile fixe controlabile şi mai puţin cheltuielile variabile. În acest mod, este sigur de obţinerea performanţei.

Marja privind costul specific controlabil (8400) pare a fi cel mai bun indicator, deoarece ea reflectă capacitatea şefului de departament de a utiliza eficace resursele în cadrul responsabilităţilor. Problema principală este de a şti să estimeze din timp influenţa exactă a conducătorului asupra diferitelor elemente ale costului fix.

Marja privind costul specific departamentului (6000) este pertinentă pentru a decide abandonarea sau continuarea activităţii. Dar această marjă este în afara înţelegerii directorului departamentului, deoarece o parte a cheltuielilor fixe rezultă din deciziile de investiţii luate la nivele ierarhice superioare.

Aprecierea, pornind de la rezultatul analitic (4000), nu este judicioasă deoarece există puţină cauzalitate între acţiunea departamentului şi cheltuielile sediului repartizate conform unei chei arbitrare.[46]

Rezultatul exploatării exprimă profitul ca diferenţă între cifra de afaceri a centrului şi a costului mijloacelor utilizate. Acest profit corespunde adesea unei contribuţii la acoperirea cheltuielilor generale ale întreprinderii, în măsura în care nu se ţine seama de componentele profitului.

[46] Gervais M., *Contrôle de gestion*, 8e édition, Economica, Paris, 2005, p. 506-508

Scanned with OKEN Scanner

2.4. Centrele de investiții

Un centru de investiții are drept obiectiv să genereze un anumit nivel de rentabilitate a capitalurilor investite. El reprezintă un centru de profit care dispune de autonomie decizională, inclusiv în domeniul investițiilor. În alți termeni, responsabilul centrului are autoritatea asupra activului pe care-l utilizează. Conducătorul entității dispune de o largă autonomie și obiectivul său este de a maximiza randamentul investiției (o rată de profit și avem atunci un centru de responsabilitate) sau beneficiul rezidual (beneficiu net, mai puțin costul de utilizare a capitalului).

Delegarea privind resursele de finanțare este de asemenea limitată. Resursele pe termen lung, mijlocele și datoriile pe termen scurt rămân adesea centralizate. Sunt delegate numai datoriile furnizori. În definitiv, activele asupra cărora responsabilul are putere corespund nevoii de fond de rulment de exploatare și anumitor posturi de imobilizări. Centrele de investiții nu se regăsesc decât la nivele ierarhice ridicate. În cazul acestor centre apar unele dificultăți:

- activele fixe pot fi evaluate la valoarea netă sau la cea brută. Dacă se reține valoarea netă, rata profitului se ameliorează în timp ce echipamentul se învechește. Dacă se are în vedere valoarea brută, o politică de investiții în exces riscă să amelioreze această rată, în măsura în care este luată decizia de investiții cu o rentabilitate superioară sau egală cu rentabilitatea normală în aceeași clasă de risc.
- randamentul investițiilor nu trebuie să fie singurul obiectiv asumat deoarece, în acest caz, apar numeroase efecte denaturate. Pentru ameliorarea acestei rate este mult mai ușoară reducerea activelor (mai ales cele circulante) decât creșterea beneficiilor. Închirierea echipamentelor poate părea preferabilă cumpărărilor (un contract de leasing presupune în mod normal un beneficiu marginal și nu are în vedere nicio imobilizare de capital). În scopul de a menține o rentabilitate până la excelență la finele exercițiului se pot refuza contracte cu rentabilitate ridicată dar care ar duce la scăderea rentabilității medii.

Indicatorul de performanță poate fi prezentat în anexă la indicatorii: părți de piață, calitatea produselor, moralul personalului.

- randamentul capitalului investit nu se poate evalua în mod valabil decât pe perioada de rotație a acestuia. Ori, dat fiind că rotația activelor fixe este mult superioară unui an, folosirea unei rate anuale este o măsură imperfectă a performanței realizate. Recurgerea la criteriul beneficiului rezidual duce la inconvenientul prezentat. Cu acești indicatori, performanța se măsoară astfel:

$$BR = CA - C - rA,$$

unde BR - beneficiul rezidual,
CA - cifra de afaceri a unității,
C - costurile proprii ale unității,
r - randamentul pe care întreprinderea dorește să-l obțină pe termen lung, din totalul capitalurilor investite (costul capitalului său) și
A - activele utilizate de unitate.

Scanned with OKEN Scanner

Un centru de investiţii poate dispune de resursele întreprinderii, chiar dacă deciziile de finanţare sunt de resortul conducerii generale.

Măsurarea performanţelor unui centru de investiţii se poate efectua pornind de la beneficiul rezidual. Acesta se defineşte drept excedentul profitului ţinând seama de rentabilitatea minimă a capitalurilor investite sau beneficiul obţinut în cursul unei perioade micşorat cu o dobândă calculată asupra activelor de care dispune. Rata dobânzii k corespunde costului resurselor necesare finanţării activelor sau la obiectivul de rentabilitate fixat pentru ansamblul întreprinderii.

Deciziile privind investiţiile presupun relaţii între diverse elemente ale afacerii, precum:

a) Relaţia dintre preţ şi volum, cunoscută ca elasticitatea cererii, are în vedere percepţia clienţilor asupra calităţii, aceasta poate fi îmbunătăţită prin alocarea unor cheltuieli în noi direcţii, de exemplu campanii publicitare, pentru încurajarea clienţilor să încerce produsele. Pe termen lung, pot fi efectuate investiţii în modernizarea şi flexibilizarea procesului de producţie pentru reducerea timpului consumat sau extinderea gamei de produse.

b) Relaţia dintre volum şi cost, presupune decizii pe termen scurt sau mediu privind îmbunătăţirea procesului de producţie pentru a obţine mai multe produse, la un cost mai redus. În acest sens se poate apela la mecanizare.

c) Gradul de loialitate al clienţilor, are în vedere probabilitatea ca vânzările actuale să deschidă calea către vânzările viitoare. Aceasta presupune ca actualii clienţi să continue relaţiile comerciale, dar şi atragerea unor clienţi noi, în special printr-o bună reputaţie. Pe termen mediu sunt necesare cheltuieli de îmbunătăţire a calităţii produselor şi serviciilor, identificarea nevoilor specifice ale fiecărui client în parte. Pe termen lung, investiţiile trebuie să aibă în vedere consolidarea unor oferte diferenţiate de cele ale concurenţilor, cum ar fi un design superior.

2.5. Studiu de caz

Considerăm societatea „X" care dispune de serviciile administrativ, financiar-contabilitate şi marketing. O unitate operaţională S_1 situată în apropiere este specializată în dezvoltarea şi fabricarea subansamblului Δ, pornind de la o materie primă M.[47]

O a doua unitate operaţională S_2 se ocupa cu montajul şi distribuţia gamei de produse finite. Pe plan organizatoric intern, unitatea S_2 se poate aproviziona în anumite condiţii din exterior. Totuşi ea a absorbit mai mult de 80% din producţia S_1. Această secţie poate realiza dezvoltări şi producţie pentru alte societăţi.

Un diferend potenţial îl opune pe responsabilul S_1 cu responsabilul S_2, cu privire la preţul de cesionare internă a subansamblului Δ. Conducerea generală l-a atenţionat pe responsabilul S_2 în legătură cu diminuarea rezultatelor secţiei sale, înregistrată de doi ani şi ia solicitat să prezinte un plan de redresare.

[47] Mikol A., Stolowy H., *Op.cit.*, p. 254-265

Scanned with OKEN Scanner

Sprijinindu-se pe datele contabile din ultimii doi ani, responsabilul S_2 a constatat o creştere sensibilă a preţului subansamblului ce duce la rezultate scăzute.

Situaţia este cu atât mai nefavorabilă pentru responsabilul S_2, cu cât la o reuniune recentă a conducerii generale, colegul său de la S_1 a fost felicitat pentru bunele performanţe ale entităţii sale. Responsabilul unităţii S_2 a solicitat analiza conducerii generale. Aceasta a însărcinat serviciul de control de gestiune să reorganizeze secţia operaţională S_2. Dispunem de următoarele informaţii:

- Organigrama societăţii
- Rezultatul unităţii S_1
- Rezultatul unităţii S_2
- Bugetul sediului central al societăţii
- Contul de rezultate al societăţii

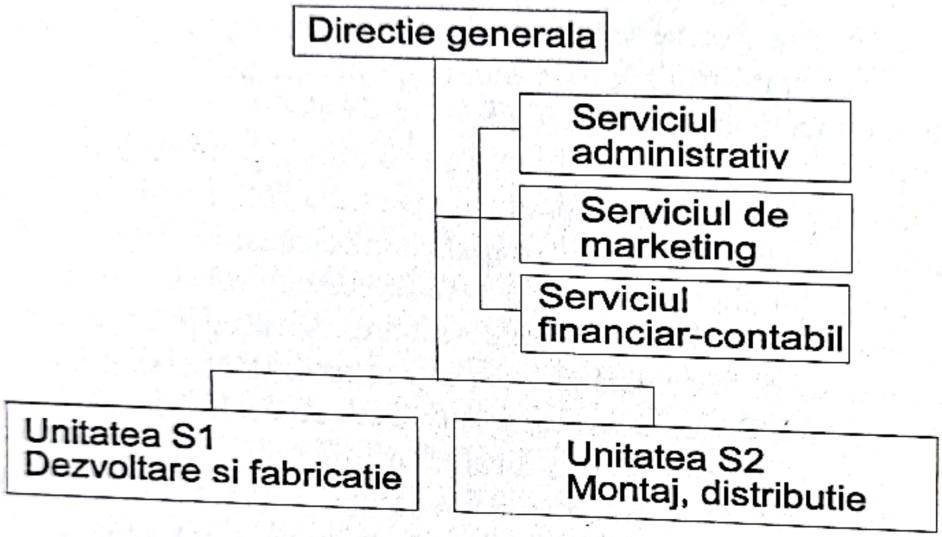


Figura nr. 2.6. - Organigrama societăţii comerciale "X"

Tabelul nr. 2.1. - Unitatea S1- Rezultatul analitic al anului 2010 (RON)

Vânzări externe (subansamble Δ)		**625 000 (A)**
Vânzări interne (subansamble Δ)		**4 500 000 (B)**
(1)Total Venituri		
Cumpărări de materii prime M		5 125 000
Stoc iniţial de materii prime M		1 240 000 (C)
Variaţia stocurilor (Stinit - Stfinal)	124 000	
Servicii exterioare		31 000
Cheltuieli de personal		940 450
Cheltuieli cu amortismentele		1 699 500
(2)Total cheltuieli		269 000
Rezultat analitic (1) - (2)		**4 179 950**
A. Preţul de piaţă × vânzări externe		**945 050**
B. Preţul de piaţă × vânzări interne	25 000	25
C. Preţul de cumpărare × cumpărări	25 000	180
D. Costul unitar × Stoc iniţial în cantitate	6 200	200
E. Costul unitar × Stoc final în cantitate	6 200	20
	6 200	15

Scanned with OKEN Scanner

Informații complementare

Pentru rațiuni de ordin practic, subansamblele Δ nu fac obiectul unei stocări în S_1. După producție, ele sunt trimise în unitatea S_2 care le stochează.

Sistemul de control de gestiune în vigoare în SCA prevede o evaluare a cumpărărilor în cursul anului, la un cost standard de 6 200.

Prețul de cesiune internă 25 000 corespunde prețului de piață

Consumul de materii prime M pentru livrarea subansamblului Δ este de 205. Stocul final se stabilește astfel:

Stoc inițial + Cumpărări - Consumuri = 20 + 200 - 205 = 15

Se fabrică subansamble Δ dintr-o materie prima M. Consumul de M se ridică la 205, producția de Δ este 205. Costul de producție directă al subansamblului Δ se stabilește astfel:

Total cheltuieli / Contabilitate produse = 4 179 950/205 = 20 390

Durata medie a creditului client (creanțe externe) este de 90 zile.

Tabelul nr. 2.2. - Unitatea S2 - Rezultatul analitic al anului 2010 (RON)

Vânzări de produse finite Gamma		**9 750 000 (A)**
Total Venituri (1)		**9 750 000**
Cumpărări externe de subansamble Δ		1 500 000 (B)
Cumpărări interne de subansamble Δ		4 500 000 (C)
Stoc inițial de subansamble Δ	203 900 (D)	
Stoc final de subansamble Δ	0 (E)	
Variația stocurilor (Stinit - Stfinal)		203 900
Servicii exterioare		914 200
Cheltuieli de personal		1 413 500
Cheltuieli cu amortismentele		406 500
Total cheltuieli (2)		**8 938 100**
Rezultat analitic (1) - (2)		**811 900**
A. Prețul de vânzare × vânzari externe	39 000	250
B. Prețul de cumpărare × cumpărări externe	25 000	60
C. Prețul de cesionare internă × cumpărări interne	25 000	180
D. Costul unitar × Stoc inițial	20 390	10
E. Costul unitar × Stoc final	20 390	0

Informații complementare

Se presupune ca produsele Gamma nu sunt stocate la S2 şi sunt expediate imediat după fabricație

Prețul de cesionare internă 25000 u.m. corespunde prețului de piață

Cumpărările de subansamble Δ sunt 240. Stocul final de Δ: Stoc inițial + Cumpărări - Consumuri = 10 + 240 - 250 = 0

Durata medie a creditului clienți (creanțe externe) este de 60 de zile.

Oricare ar fi prețul de cesionare internă, stocurile de Δ sunt evaluate la costul standard de producție direct 20390 (anexa 2)

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul nr. 2.3. - Bugetul pe anul 2010 la SCA

Servicii externe	200 000
Cheltuieli de personal	410 000
Cheltuieli financiare	330 000
Cheltuieli cu amortismentele	70 000
Total Buget	**1 010 000**

O parte din cheltuielile serviciului de marketing, în sumă de 230000 u.m, este repartizată celor două secţii. Această repartizare poate fi efectuată proporţional cu cifra de afaceri externă realizată de unitate.

Cheltuielile financiare privind activul circulant pot fi facturate de SCA celor doua unităţi.

Modul de calcul se bazează pe suma medie a creanţelor deţinute la care se adaugă stocul de mijloace deţinute. Rata de facturare se poate situa la nivelul de 10% pe an.

Tabelul nr. 2.4. - Contul de rezultate al anului 2010 (RON)

Cheltuieli de exploatare		Venituri de exploatare	
- Cumparari de materii prime	2740000	- Vânzări de produse finite	10375000
- Variaţia stocurilor	234900	- Total venituri de exploatare	10375000
- Servicii exterioare	2054650		
- Cheltuieli de personal	3523000		
- Cheltuieli cu amortismentele	745500		
Total cheltuieli de exploatare	9298050		
Cheltuieli financiare	330000		
Rezultat curent înainte de impozitare	746950		
Total cheltuieli	**10375000**	**Total venituri**	**10375000**

Contul de rezultat încorporează veniturile şi cheltuielile celor două unităţi ca şi cheltuielile sediului societăţii. Totuşi, nu este vorba de un adevărat cont de rezultat consolidat deoarece operaţiunile interne (vânzările şi cumpărările de subansamble Δ) nu au fost eliminate.

Elemente privind măsurarea performanţelor şi centrele de responsabilitate

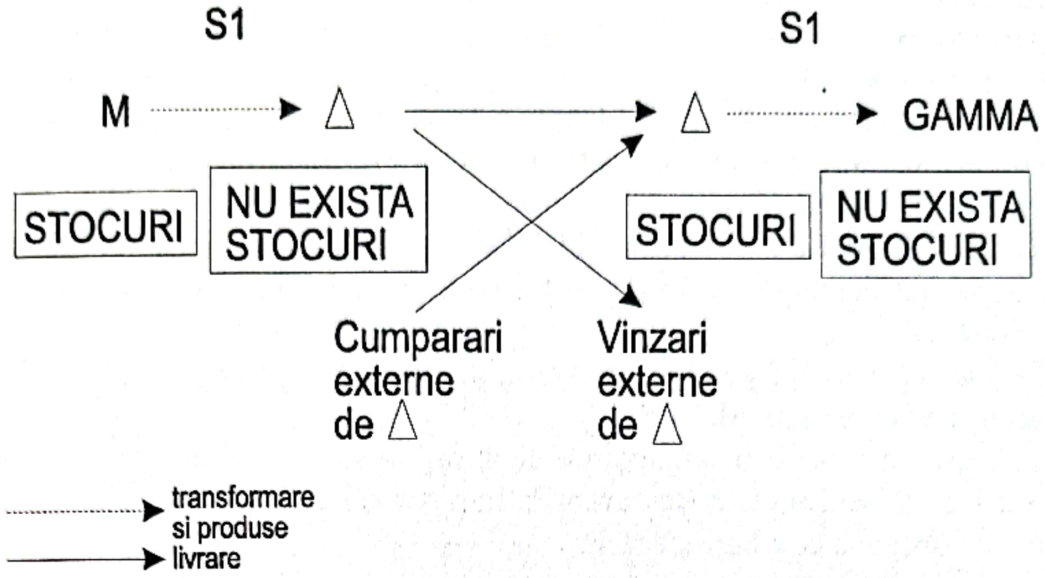
Determinarea centrelor de responsabilitate şi modalităţile de fixare a preţurilor de cesionare internă trebuie să fie coerente, în scopul de a constitui un ansamblu care stimulează conducerea celor două unităţi S1 şi S_2.

Centrele au bugete şi un sistem de raportare a activităţilor.

Scanned with OKEN Scanner

Studiul situației actuale a societății „X"

Înainte de a studia situația actuală a societății „A", putem schematiza procesul de producție și vânzare astfel:



Se poate reconstitui rezultatul societății SCA

+ Rezultatul analitic S1	945 050 (tabelul anexa 2)
+ Rezultatul analitic S2	811 900 (tabelul anexa 3)
- Bugetul Sediului Central	- 1 010 000 (tabelul anexa 4)
= Rezultatul societății "X"	**746 950 (tabelul anexa 5)**

Conform clasificării centrelor de responsabilitate, unitatea S_1 este un centru de profit. Într-adevăr, aceasta vinde unități S_2 la un preț de cesionare ce corespunde prețului de piață. Concomitent efectuează vânzări și pe piață la același preț (4). Aceasta are drept consecință supraestimarea rezultatelor S_1 în detrimentul unității S_2, așa cum o arată anexele 2 și 3.

În fața acestei situații, conducerea generală a societății trebuie să răspundă la întrebarea următoare: unitatea S1 trebuie să fie considerată drept **centru de profit** sau **centru de cost**? Răspunsul formulat are în vedere considerațiile strategice (oportunități de aprovizionare externe, strategie de integrare sau diversificare, localizare a profiturilor, etc.).

Ipotezele prețului de cesionare internă

Ipoteza 1: Situația actuală (Unitatea S1 este un centru de profit și cesionarea internă este efectuată la prețul de piață);

Ipoteza 2: S1 este un centru de costuri și cesionarea internă se face la costul standard de producție direct;

Ipoteza 3: cele două unități sunt sensibilizate de gestiunea activelor circulante, adică în esență posturile de creanțe și stocuri, suportând o parte a cheltuielilor serviciului de marketing. Cesionarea internă este evaluată la costul de producție direct, la care se adaugă cheltuielile facturate de serviciile funcționale.

Scanned with OKEN Scanner

Concluzii

Contabilitatea de gestiune numită şi contabilitate managerială este centrată pe domeniul determinării şi optimizării costurilor.

Utilizarea centrelor de responsabilitate constituie una din premisele necesare pentru diminuarea costurilor şi implicit rentabilizarea activităţii întreprinderii.

Identificarea factorilor care determină mărimea şi structura costurilor oferă decidentului posibilitatea de a corecta din mers eventuale abateri de la parametri obiectiv.

Oferta informaţională confidenţială a contabilităţii de gestiune trebuie să se afle la dispoziţia managerului în timp util, real, şi nu după ce procesele au fost deja derulate integral.

În acest context, rolul contabilităţii de gestiune şi al centrelor de responsabilitate este esenţial.

Redresarea firmei, însănătoşirea ei, a organismului economic în general se circumscrie unei devize utilizate curent în lumea medicală: este mult mai simplu să previi cauza decât să combaţi efectele.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 3

Metode moderne de calculație a costurilor

3.1. Metoda Standard-Cost

Noțiunea de „standard" a fost introdusă de F.W. Taylor care prin ideile sale a pus bazele calculației planificate a costurilor. Această metodă a parcurs mai multe faze până la îmbunătățirea și răspândirea sa în țările occidentale. În literatura de specialitate sunt cunoscute două faze de evoluție considerabilă a metodei.

Prima etapă premergătoare calculației costurilor standard o constituie „sistemul costurilor antecalculate" (*Estimated Cost System*) și se înregistrează în 1901 în Statele Unite ale Americii. Această formă se caracteriza prin stabilirea costurilor standard pe unitatea de produs, pe baza unor cote de costuri fundamentate prin calcule tehnice, diferențiat pe locuri de costuri și integrarea calculației costurilor în sistemul de planificare al entității, în acest fel creându-se baza necesară efectuării unui control eficient al costurilor. Este cunoscută sub denumirea de *calculația rigidă a costurilor standard*, deoarece bugetele de cheltuieli aveau un caracter rigid sau fix, fiind elaborate în funcție de un singur grad de utilizare a capacității de producție a entității sau rămâneau nemodificate pe tot parcursul derulării exercițiului financiar.

Avantajul pe care îl aduce acest sistem constă în simplificarea substanțială a calculației costurilor ca urmare a renunțării la postcalculul pe unitatea de produs și a tendinței de integrare a calculației costurilor în sistemul planificării de ansamblu a entității, nereușind însă a asigura un control eficient, total al costurilor.

După apariția primei forme a metodei costurilor standard s-au întreprins acțiuni de perfecționare, iar în final s-a ajuns la ceea ce numim azi, metoda de calculație a costurilor standard (Standard Cost Accounting), prima sa prezentare fiind făcută abia în 1918 de către G. Charter Harrison. Tot el, în anul 1911 a elaborat și implementat primul sistem complet standard cost cunoscut, fapt

recunoscut de Solomons (1968). A doua etapă a evoluției metodei costurilor standard este atestată istoric între 1924 și 1926 în urma susținerii unor congrese ale *National Association of Cost Accountants* despre posibilitățile de dezvoltare a acesteia. În urma discuțiilor purtate s-a ajuns la *calculația flexibilă a costurilor standard*, care în raport cu calculația rigidă a costurilor standard se deosebea prin faptul că bugetarea cheltuielilor de regie se realiza pe mai multe grade de utilizare a capacității de producție a entității și se utilizau și pe parcursul exercițiului.

Metoda costurilor standard (Standard-Cost Accounting) constă în determinarea cu anticipație față de punerea în fabricație a produselor atât a costurilor directe, cât și a celor indirecte (grupate în costuri fixe și variabile) cuprinse în costul de producție sub forma unor antecalculații. *Costul standard* este un cost de producție antecalculat determinat științific, conform condițiilor impuse de procedeele tehnologice folosite pentru obținerea produselor, precum și de structurile organizatorice și funcționale ale entității valabile pe durata luată în calcul la determinarea sa.

Indiferent de forma pe care o îmbracă, aplicarea metodei costurilor standard presupune: elaborarea calculațiilor de costuri standard pentru produsele ce se vor fabrica de către entitate; calculul, urmărirea și controlul abaterilor de costurile standard; urmărirea costurilor în conformitate cu unele cerințe proprii.

Costul standard al fiecărui produs se determină prin întocmirea unei *fișe de cost standard* care depinde de stabilirea mărimilor standard necesare în acest scop. Cu alte cuvinte, standardele *„reprezintă mărimi fizice sau valorice cu caracter de etalon, stabilite în mod științific, pe baza unor metode moderne de observare, înregistrare și analiză a comportamentelor fenomenelor ce se desfășoară în întreprindere"*[48].

Există o varietate de standarde care se pot stabili ținând cont de câteva criterii cum ar fi:

1. În funcție de ***forma de exprimare*** a mărimilor pe care le reprezintă, avem:

1.1. **standarde cantitative** (standarde care se pot exprima cantitativ sub două forme și anume, în unități de măsură specifice materialelor și în timp de lucru necesar);

- *standardele materiale* se calculează pentru fiecare tip de material prevăzut în reperul produsului care se fabrică, pe baza consumurilor specifice prevăzute în fișele tehnologice ale fiecărui produs.

- *standardele de manoperă* au la bază timpul standard (exprimat în minute sau ore), prevăzut în fișele tehnologice pentru executarea unui produs sau lucrare.

1.2. **standarde valorice** (standarde care se exprimă în bani și au caracter de etalon). Se pot identifica standarde valorice care au la bază consumurile materiale și de manoperă, cât și standardele de costuri indirecte (bugetele de costuri).

---

[48] Călin O., Cârstea Gh. *Contabilitatea de gestiune și calculația costurilor*, Editura Genicod, 2002, p. 200

Scanned with OKEN Scanner

2. În funcţie de ***scop***, avem: *standarde curente* şi *standarde de bază*.

2.1. **standardele curente** sunt standardele stabilite pe o anumită perioadă (cu valabilitate cuprinsă între 1 săptămână şi 1 an) şi în funcţie de condiţii concrete.

2.2. **standardele de bază** sunt standardele (cantitative şi valorice) stabilite pe o perioadă mai îndelungată de timp (între 5 şi 10 ani) şi la a căror determinare nu este necesar a se ţine cont de posibilităţile de realizare efectivă a acestora.

3. În funcţie de ***conţinutul*** lor, avem: *standarde ideale*, *standarde normale* şi *standarde reale*.

3.1. **standardele ideale** sunt standardele care se calculează în condiţii ideale de desfăşurare a procesului de producţie, ele având un caracter orientativ în măsurarea nivelului costurilor actuale şi a tendinţei lor faţă de condiţiile ideale.

3.2. **standardele normale** sunt standardele care se determină pe baza unei activităţi productive din mai multe perioade anterioare, considerate *normale*. În vederea eliminării caracterului static al acestor standarde şi transformării lor în elemente dinamice este necesară actualizarea lor permanentă.

3.3. **standardele reale** sunt standardele care pot fi realizate din punct de vedere al conţinutului şi funcţiei lor, reprezentând instrumente eficiente de conducere a unei entităţi.

Sistemele costurilor standard sunt utilizate pe scară largă deoarece oferă informaţii pentru multiple scopuri, precum:

- o previziune a costurilor viitoare, utilă în procesul decizional;
- o ţintă pe care indivizii sunt motivaţi să o atingă;
- asistenţă în stabilirea bugetelor şi evaluarea performanţei conducerii;
- îndeplineşte rolul unui instrument de control prin evidenţierea acelor activităţi care nu sunt conforme cu planul şi să semnaleze managerilor acele situaţii care necesită acţiuni corective;
- simplifică sarcina de urmărire a costurilor produselor pentru măsurarea profitului şi inventarierea scopurilor evaluării.

Această metodă devine tot mai criticată în contextul schimbărilor mediului de afaceri şi a celui industrial, care diferă foarte mult de mediul tradiţional în care a apărut metoda. Ineficienţa unei analize bazată pe costul standard, în mediul modern actual este justificată de unii specialişti pe următoarele considerente :

- schimbarea structurii costului;
- încurajarea comportamentului nepotrivit cu filosofia just-in-time;
- neconcordanţa cu filosofia unei îmbunătăţiri continue;
- supraaccentuarea importanţei forţei de muncă directe;
- întârzieri în raportarea feedback-ului.

Metoda costurilor standard constă în parcurgerea următoarelor ***etape***[49]:

I. **Elaborarea calculaţiilor standard pe produs**. La rândul său această etapă presupune:

---

[49] Briciu S. et al. *Contabilitatea şi controlul de gestiune, instrumente pentru evaluarea performanţei entităţii*, Editura Aeternitas, Alba Iulia, 2010, p. 52

Scanned with OKEN Scanner

1.1. *Determinarea cheltuielilor standard pentru materiale care au la bază consumurile standard şi preţurile de aprovizionare standard.* Cheltuielile standard pentru materiale se determină prin ponderarea consumurilor standard cu preţul de aprovizionare standard.

Consumurile standard (Q_S) se determină în funcţie de: cantitatea necesară, calitatea materialelor utilizate, tipul, dimensiunea şi posibilităţile lor de prelucrare.

Preţurile standard (P_S) se pot determina în una din următoarele variante:

- varianta trendului cu luarea în considerare a evoluţiei viitoare a posibilităţilor de prelucrare a materialelor;
- varianta preţurilor unei perioade precedente luate în considerare;
- varianta preţurilor medii calculate pe o perioadă cuprinsă între 5 şi 10 ani.

Se calculează aplicând relaţia de calcul următoare:

$$CHS_{MAT} = Q_S \times P_S$$

unde: CHS_{MAT} = cheltuieli standard cu materialele;
Q_S = cantitate standard;
P_S = preţ standard.

1.2. *Determinarea cheltuielilor standard cu manopera* care au la bază timpii standard de fabricaţie şi tarifele de salarizare standard. Cheltuielile cu manopera standard se determină prin ponderarea timpilor standard de fabricaţie cu tarifele de salarizare standard.

Timpul standard de fabricaţie (T_S) se determină în funcţie de procesele tehnologice standard şi prevederile consacrate (cronometrare, măsurare etc.).

Timpul de salarizare (t_S) se determină în funcţie de calificarea personalului angajat, condiţiile de muncă, salariile plătite într-o perioadă anterioară etc.

Se calculează utilizând următoarea relaţie de calcul:

$$CHS_{MAN} = T_S \times t_S$$

unde: CHS_{MAn} = cheltuieli standard cu manopera;
T_S = timp standard exprimat în ore;
t_S = tarif de salarizare standard (lei/oră).

1.3. *Elaborarea bugetului cheltuielilor de regie standard* cu luarea în considerare a cheltuielilor indirecte, ţinând cont de conţinutul acestora, precum şi de comportamentul diferit pe care îl au faţă de volumul producţiei ş ide locurile care le ocazionează. În activitatea practică s-au conturat două *metode de bugetare*:

a) ***Metoda globală*** care presupune parcurgerea următoarelor etape:

1. *Determinarea ponderii procentuale pe care o deţine producţia standard în producţia medie*, astfel: $p\% = \left(\frac{Q_S}{\overline{Q}} x100\right) - 100$,

unde: $\overline{Q}$ = producţia medie;
Q_S = producţia standard;

Scanned with OKEN Scanner

p% = ponderea producţiei standard în producţia medie.

2.*Determinarea unei cheltuieli corelate*, potrivit relaţiei:

$$CHC = \overline{CH} + \overline{CH} \times p\%$$

unde: $\overline{CH}$ = cheltuieli medii;
CHC = cheltuieli corelate.

3. *Determinarea cheltuielilor standard*, potrivit relaţiei:

$$CHS = CHC - CHC \times F_S$$

unde: CHS = cheltuieli standard;
F_S = factor de stimulare.

b) ***Metoda analitică de bugetare*** care presupune determinarea cheltuielilor standard numai în cazul cheltuielilor variabile şi semivariabile, cu menţiunea că, pentru determinarea cheltuielilor variabile standard se parcurg cele trei etape de la metoda globală iar în cazul celor semivariabile se parcurg următoarele etape:

1. *Determinarea unei cheltuieli variabile unitare*, potrivit procedeului punctelor extreme: $CH_{VU} = \frac{CH_{MAX} - CH_{MIN}}{Q_{MAX} - Q_{MIN}}$,

unde: CH_{MAX} = cheltuială în punct maxim;
CH_{MIN} = cheltuială în punct minim;
Q_{MAX} = producţie în punct maxim;
Q_{MIN} = producţie în punct minim;
CH_{VU} = cheltuială variabilă unitară.

2. *Determinarea cheltuielilor variabile* aferente unui volum al producţiei:

$$CHV_{QT} = Q_T \times CH_{VU},$$

unde: Q_T = volum de producţie;
CHV_{QT} = cheltuieli variabile aferente producţiei (QT).

3. *Determinarea cheltuielilor fixe,* astfel: $CHFixe = CHT_{QT} - CHV_{QT}$,
unde: CHT_{QT} = cheltuieli totale aferente QT.

4. *Determinarea cheltuielilor corelate*, astfel: $CHC = Q_S \times CH_{VU}$,
unde: CHC = cheltuieli corelate;
Q_S = cantitate standard.

5. *Determinarea cheltuielilor variabile standard*: $CHVS = CHC - CHC \times FS$, unde: CHVS = cheltuieli variabile standard;
FS = Factor de stimulare.

6. *Determinarea cheltuielilor semivariabile standard*:

$$CHSS = CHVS + CHFixe,$$

unde: CHSS= cheltuieli semivariabile standard.

Scanned with OKEN Scanner

II. **Calculul, urmărirea şi raportarea abaterilor de la costurile standard**

2.1. Determinarea abaterilor de la costurile directe

2.1.1. Materiale

Abatere de cantitate: $\Delta Q = (Q_E - Q_S) \times P_S$

Abatere de preţ: $\Delta P = (P_E - P_S) \times Q_E$

unde: ΔQ = abatere de cantitate;
Q_E = cantitate efectivă;
ΔP= abatere de preţ;
P_E = preţ unitar efectiv;
Q_S = cantitate standard;
P_S = preţ unitar standard.

2.1.2. Manoperă

Abatere de timp: $\Delta T = (T_E - T_S) \times t_S$

Abatere de tarif: $\Delta t = (t_E - t_S) \times T_E$

unde: ΔT = abatere de timp;
T_E = timp efectiv ;
T_S= timp standard;
Δt = abatere de tarif;
t_S = tarif de salarizare standard ;
t_E = tarif de salarizare efectiv.

2.2. Determinarea abaterilor de la costurile indirecte

a) Abatere de volum: $\Delta v = Ch_E - Ch_S$,

unde: Ch_E = cheltuieli efective;
Ch_S = cheltuieli standard.

b) Abatere de capacitate: $\Delta c = Ch_S - \frac{Ch_S/AN}{AN} xAR$

c) Abatere de randament: $\Delta r = \frac{Ch_S/AN}{AN} xAR - \frac{Ch_S/AN}{AN} xQ_{E/S}$

unde: AN = nivel activitate normală;
AR = nivel activitate reală.

Relaţie de calcul:

Costul unitar standard se determină astfel: $Cu_S = CHS_{MAT} + CHS_{MAN} + K$,
unde: K = cota cheltuielilor de regie standard.

III. **Urmărirea cheltuielilor de producţie efectiv**e, potrivit specificului metodei.

Studiu de caz

Considerăm o unitate cu profil industrial care prezintă următoarele informaţii în vederea fabricării produsului numit „Jachetă femei" în cantitate de 1.920 de bucăţi, produs fabricat în cadrul secţiei 1:

Scanned with OKEN Scanner

Tabel nr. 1

Denumire materiale	U.M	Norme de consum standard	Preț unitar standard
01. Tercot Felix	m	3,50	12,00
02. Căptușeală	m	1,50	7,50
03. Pulvotex	m	0,40	6,80
04. Ață	m	500,00	0,01
05. Fermoar tip A	buc	1,00	0,50
06. Fermoar tip B	buc	1,00	0,50
07. Perniţe	per	1,00	1,50
08. Nasturi	buc	11,00	0,20
09. Copcă	buc	1,00	0,15
10. Umeraş	buc	1,00	2,00

Tabel nr. 2

Operații	U.M	Timp standard	Tarif standard
1. Croire	ore	0h15'	1,20
2. Asamblare	ore	0h20'	2,00
3. Cusut	ore	0h45'	11,50
4. Finisat	ore	0h15'	5,00
5. Călcat	ore	0h15'	3,00

Tabel nr. 3

Explicații	Anul				
	2006	2007	2008	2009	2010
1. Volum de activitate (ore)	160.000	170.000	180.000	190.000	200.000
2. Cheltuieli fixe	330	330	330	330	330
- amortizări birouri	33	33	33	33	33
- salarii personal conducere	297	297	297	297	297
3. Cheltuieli variabile	800	832,50	872,50	924	945
- reparații efectuate de terți	375	395	420	457	470
- energie electrică	425	437,50	452,50	467	475
4. Cheltuieli semivariabile	665	693	700	704	721
- salarii personal auxiliar	380	396	400	398	412
- energie electrică	285	297	300	306	309

Volumul de activitate la nivel de unitate este de 330.000 de ore iar volumul de activitate standard aferent secţiei 1este de 270.000 de ore. Factorul de stimulare 3%. Costul manoperei directe aferent secției în care se execută produsul se ridică la 2.000 lei. Săs e determine costul unitar standard al produsului „Jachetă femei".

În rezolvarea acestui studiu de caz se parcurg următoarele ***etape***:

• determinarea cheltuielilor standard cu materialele, utilizându-se datele din tabelul nr.1., astfel:

Denumire materiale	U.M	Norme de consum standard	Preț unitar standard	Valoare (lei) (4=2x3)
0	1	2	3	4
1. Tercot Felix	m	3,50	12,00	42,00
2. Căptușeală	m	1,50	7,50	11,25
3. Pulvotex	m	0,40	6,80	2,72
4. Ață	m	500,00	0,01	5,00
5. Fermoar tip A	buc	1,00	0,50	0,50

Scanned with OKEN Scanner

6. Fermoar tip B	buc	1,00	0,50	0,50
7. Perniţe	per	1,00	1,50	1,50
8. Nasturi - 32	buc	11,00	0,20	2,20
9. Copcă	buc	1,00	0,15	0,15
10. Umeraş	buc	1,00	2,00	2,00
Total	-	-	-	67,82

• determinarea cheltuielilor standard cu manopera, utilizându-se datele din tabelul nr.2, astfel:

Operaţii	U.M	Timp standard	Tarif standard	Valoare (lei) (4=2x3)
0	1	2	3	4
1. Croire	ore	0h15'	1,20	0,30
2. Asamblare	ore	0h20'	2,00	0,67
3. Cusut	ore	0h45'	11,50	8,62
4. Finisat	ore	0h15'	5,00	1,25
5. Călcat	ore	0h15'	3,00	0,75
Total	-	1h10'	-	11,59

• determinarea cheltuielilor standard de regie, utilizându-se datele din tabelul nr.3, presupune determinarea cheltuielilor standard pentru cheltuielile variabile şi cele semivariabile, întrucât cele fixe sunt considerate cheltuieli de structură care nu afectează în niciun fel volumul cheltuielilor de regie. (se menţin constante în perioada 2006-2010).

• pentru determinarea cheltuielilor variabile se parcurg următoarele etape:

1. Determinarea producţiei medii, ca raport între suma volumului producţiei raportată la cei cinci ani luaţi în considerare (perioada de previziune):

$$\overline{Q} = \frac{160.000 + 170.000 + 180.000 + 190.000 + 200.000}{5} = \frac{900.000}{5} = 180.000 \text{ ore}$$

2. Determinarea cheltuielilor medii pentru reparaţiile efectuate de terţi şi pentru cele de energie electrică, ca raport între suma cheltuielilor aferente fiecărei categorii de cheltuială la cei cinci ani luaţi în considerare (perioada de previziune), astfel:

$$\overline{Ch}_{\text{reparatii}} = \frac{375 + 395 + 420 + 457 + 470}{5} = 423,40 \text{ lei}$$

$$\overline{Ch}_{\text{energie electrică}} = \frac{425 + 437,50 + 452,50 + 467 + 475}{5} = 451,40 \text{ lei}$$

3. Determinarea ponderii producţiei standard în producţia medie, astfel:

$$p\% = \left(\frac{\overline{Q}_S}{Q} x100 - 100\right) = \left(\frac{270.000}{180.000} x100 - 100\right) = 50\%$$

4. Determinarea cheltuielilor variabile corelate:

$CHV_{\text{corelată (reparaţii)}} = 423,40 + 423,40 \text{ x } 50\% = 635,10 \text{ lei}$

$CHV_{\text{corelată (energie electrică)}} = 451,40 + 451,40 \text{ x } 50\% = 677,10 \text{ lei}$

Scanned with OKEN Scanner

5. Determinarea cheltuielilor variabile standard:

$CHV_{standard\ (reparații)}$ = 635,10 - 635,10 x 3% = 616,047 lei

$CHV_{standard\ (reparații)}$ = 677,10 - 677,10 x 3% = 656,787 lei

• pentru determinarea cheltuielilor semivariabile se parcurg următoarele etape:

1. Determinarea unei cheltuieli variabile unitare pentru fiecare categorie în parte de cheltuieli (salarii personal auxiliar şi energie electrică) cu ajutorul procedeului punctelor extreme, astfel:

$$CH_{VU(salarii\ personal\ auxiliar)} = \frac{CHmax - Chmin}{Qmax - Qmin} = \frac{412 - 380}{200.000 - 160.000} = \frac{32}{40.000} = 0{,}0008\ lei/oră$$

$$CH_{VU(energie\ electrica)} = \frac{Chmax - Chmin}{Qmax - Qmin} = \frac{309 - 285}{200.000 - 160.000} = \frac{24}{40.000} = 0{,}0006\ lei/oră$$

2. Determinarea cheltuielilor variabile aferente volumului de 200.000 de ore:

$CHV(200.000\ ore)_{(salarii\ personal\ auxiliar)}$ = 200.000 ore x 0,0008lei/oră = 160 lei;

$CHV(200.000\ ore)_{(energie\ electrică)}$ = 200.000 ore x 0,0006lei/oră = 120 lei;

3. Determinarea cheltuielilor fixe:

$CHfixe_{(salarii\ personal\ auxiliar)}$ = 412 lei – 160 lei = 252 lei

$Chfixe_{(energie\ electrică)}$ = 309 lei – 120 lei = 189 lei

4. Determinarea cheltuielilor corelate:

$CHCorelate_{(salarii\ personal\ auxiliar)}$ = 270.000 ore x 0,0008 lei/oră = 216 lei

$CHCorelate_{(energie\ electrică)}$ = 270.000 ore x 0,0006 lei/oră = 162 lei

5. Determinarea cheltuielilor variabile standard;

$CHVstandard_{(salarii\ personal\ auxiliar)}$ = 216 lei – 216 x 3% = 209,52 lei

$CHVstandard_{(energie\ electrică)}$ = 162 lei – 162 x 3% = 157,14 lei

6. Determinarea cheltuielilor semivariabile standard;

$CHSemivariabile\ standard_{(personal\ auxiliar)}$ = 209,52 lei + 252 lei = 461,52 lei

$CHSemivariabile\ standard_{(energie\ electrică)}$ = 157,14 lei + 189 lei = 346,14 lei

Bugetul cheltuielilor de regie standard se prezintă astfel:

Explicații	Media buget	Buget standard
1. Volum de activitate (ore)	180.000	270.000
2. Cheltuieli variabile	874,80	1.312,20
- reparații efectuate de terți	423,40	635,10
- energie electrică	451,40	677,10
3. Cheltuieli semivariabile	696,60	807,66
- salarii personal auxiliar	397,20	461,52
- energie electrică	299,40	346,14
4. Total buget de producție	*1.571,40*	*2.119,86*
5. Cheltuieli fixe	330,00	330,00
- amortizări birouri	33,00	33,00
- salarii personal conducere	297,00	297,00
6. Total buget administrativ	*330,00*	*330,00*

Scanned with OKEN Scanner

• determinarea cotei de cheltuieli generale de administrație, după formula:

$$K_1 = \frac{CH_{ADM}}{Vh_{(T)}} \times Vh_{(S)} = \frac{330}{33} x27 = 270 \text{ lei}$$

unde: K_1= cota de cheltuieli generale de administrație;
CH_{ADM} = cheltuieli de administrație;
$Vh_{(T)}$= volum de ore total la nivel de unitate;
$Vh_{(S)}$= volum de ore standard aferent secției 1.

• determinarea volumului total al cheltuielilor de regie standard:

$$CHBS_T = CHBP + K_1 = 2.119,86 \text{ lei} + 270 \text{ lei} = 2.389,86 \text{ lei}$$

unde: $CHBS_T$= cheltuieli buget de regie standard totale;
CHBP = cheltuieli buget de producție.

4. Total buget de producție	*1.571,40*	*2.119,86*
K_1 (cota de cheltuieli generale administrație)	-	*270*
Cheltuieli buget regie standard	-	*2.389,86*

• determinarea cotei de cheltuieli de buget standard ce se va regăsi în costul unitar al produsului "Jachetă femei", după formula:

$$K_2 = \frac{CHBS_T}{CH_{MAN}} x CHS_{MAN} = \frac{2.389,86}{2.000} x 11,59 = 13,85 \text{ lei}$$

unde: K_2= cota de cheltuieli de buget standard;
CHS_{MAN}= cheltuieli standard cu manopera;
CH_{MAN} = cheltuieli cu manopera directă aferentă secției în care se execută produsul.

• determinarea costului unitar standard al produsului „Jachetă femei":

$$CU_S = CHS_{MAT} + CHS_{MAN} + K_2 = 67,82 \text{ lei} + 11,59 \text{ lei} + 13,85 \text{ lei} = 93,26 \text{ lei}$$

unde: CU_S= cost unitar standard;
CHS_{MAT}= cheltuieli standard cu materialele;
CHS_{MAN}= cheltuieli standard cu manopera;
K_2= cota de cheltuieli de buget standard;

Fișa de cost – standard a produsului „Jachetă femei" se prezintă astfel:

Nr. crt.	Denumire material	U.M.	Norme de consum standard	Preț unitar standard	Valoare totală (lei)
I.	Materiale				
1.	Tercot Felix	m	3,50	12,00	42,00
2.	Căptușeală	m	1,50	7,50	11,25
3.	Pulvotex	m	0,40	6,80	2,72
4.	Ață	m	500	0,01	5,00
5.	Fermoar tip A	buc	1,00	0,50	0,50
6.	Fermoar tip B	buc	1,00	0,50	0,50
7.	Perniță	per	1,00	1,50	1,50
8.	Nasturi -32	buc	11,00	0,20	2,20
9.	Copcă	buc	1,00	0,15	0,15
10.	Umeraș	buc	1,00	2,00	2,00
11.	Total				**67,82**

Scanned with OKEN Scanner

II.	Manoperă				
1.	Croire	ore	0h15'	1,20	0,30
2.	Asamblare	ore	0h20'	2,00	0,67
3.	Cusut	ore	0h45'	11,50	8,62
4.	Finisat	ore	0h15'	5,00	1,25
5.	Călcat/aburi	ore	0h15'	3,00	0,75
6.	Total				**11,59**
III.	**Cota de cheltuieli buget regie standard (K_2)**				**13,85**
IV.	**Cost unitar standard**				**93,26**

În vederea exemplificării metodologiei de efectuare a controlului costurilor supunem atenției dumneavoastră metoda standard-cost. Considerăm o unitate cu profil industrial care execută trei produse A, B şi C pornind de la aceeaşi materie primă în cadrul unei singure secții de producție. Se cunosc următoarele informații:

a) Producția previzionată: A=80.000 bucăți; B=70.000 bucăți; C=120.000 bucăți;

b) Situația cantităților consumate şi a timpului de lucru:

Explicații	Produs A	Produs B	Produs C
Materii prime (0,8 lei/kg)	1,000 kg	0,750 Kg	1,500 Kg
Manoperă (0,6 lei/oră)	0h06'	0h09'	0h04'

c) Situația cheltuielilor indirecte:

Cheltuieli indirecte	Fixe	Variabile	Totale
1. Salarii personal conducere	6.800	-	6.800
2. Amortizare utilaje	9.100	-	9.100
3. Întreținere utilaje	-	3.000	3.000
4. Energie electrică	-	3.360	3.360

d) Producția efectivă : A=85.000 bucăți; B=85.000 bucăți; C=90.000 bucăți.

e) Situația cheltuielilor directe efective:

Explicații	Produs A	Produs B	Produs C	Cheltuieli totale
Materii prime	96.000 kg	60.000 kg	104.000 kg	213.200
Manoperă	8.800 ore	9.500 ore	6.500 ore	14.380

f) Cheltuieli indirecte efective: 20.336 lei;

Se cere:

1. Să se întocmească fişele de cost standard pentru produsele A, B şi C;
2. Să se întocmească tabloul de comparație pentru 85.000 bucăți produs A, 85.000 bucăți produs B şi 90.000 bucăți produs C;
3. Să se efectueze controlul şi analiza abaterilor în funcție de cheltuielile directe ale produsului A, B şi C;
4. Să se efectueze controlul şi analiza abaterilor în funcție de cheltuielile indirecte.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Metodologie de control a costurilor

Etapa 1: Stabilirea cheltuielilor antecalculate şi determinarea costurilor de producţie antecalculate

Tabel nr. 3.1. - Situaţia cheltuielilor directe şi indirecte pe articole de calculaţie

Explicaţii	Denumire produs					
	A	Total	B	Total	C	Total
1. Materii prime	1,000 x 0,80	0,800	0,750x 0,80	0,600	1,500 x 0,80	1,200
2. Manoperă	6/60 x 0,60	0,060	9/60 x 0,60	0,090	4/60 x 0,60	0,040
3. Cheltuieli indirecte	6/60 x 0,84	0,084	9/60 x 0,84	0,126	4/60 x 0,84	0,056
4. Cost total	-	0,944	-	0,816	-	1,296

Determinarea tarifului orar aferent cheltuielilor indirecte din secţie:

$$\text{Tarif orar} = \frac{\text{Cheltuieli indirecte}}{\text{Nr.ore}} = \frac{22.260}{8.000+10.500+8.000} = \frac{22.260}{26.500} = 0{,}84 \text{ lei/oră}$$

unde: A = 80.000 bucăţi x 6/60 = 8.000 de ore;
B = 70.000 bucăţi x 9/60 = 10.500 de ore;
C = 120.000 bucăţi x 4/60 = 8.000 de ore.

Etapa 2: Stabilirea cheltuielilor efective şi determinarea costurilor efective de producţie

Tabel nr. 3.2. - Situaţia cheltuielilor directe efective:

Explicaţii	Produs A	Produs B	Produs C	Cheltuieli totale
Materii prime	96.000 kg	60.000 kg	104.000 kg	213.200
Manoperă	8.800 ore	9.500 ore	6.500 ore	14.380

Cheltuieli indirecte efective: 20.336 lei

Explicaţii	Consum efectiv	Preţ tarif efectiv	Cost efectiv total	
Materii prime	96.000	0,82	78.720	
Manoperă	8.800	0,58	5.104	
Cheltuieli indirecte	8.800	0,82	7.216	
Total	-	-	***91.040***	***Produs A***
Materii prime	60.000	0,82	49.200	
Manoperă	9.500	0,58	5.510	
Cheltuieli indirecte	9.500	0,82	7.790	
Total	-	-	***62.500***	***Produs B***
Materii prime	104.000	0,82	85.280	
Manoperă	6.500	0,58	3.770	
Cheltuieli indirecte	6.500	0,82	5.330	
Total	-	-	***94.380***	***Produs C***

Modalitatea de calculare a numărului de ore standard şi efectiv este prezentat mai jos:

a) Determinarea numărului de ore standard aferente produsului A;

$$T_S = 85.000 \text{ (bucati)} \times \frac{6}{60} = 8.500 \text{ de ore}$$

b) Determinarea preţului efectiv al materiei prime;

$$P_E(\text{materii prime}) = \frac{213.200}{96.000+60.000+104.000} = \frac{213.200}{260.000} = 0,82\,\text{lei/kg}$$

c) Determinarea costului orar efectiv al manoperei;

$$t_E(\text{manopera}) = \frac{14.384}{8.800+9.500+6.500} = \frac{14.384}{24.800} = 0,58\,\text{lei/oră}$$

d) Determinarea costului orar efectiv al cheltuielilor indirecte;

$$C_E(\text{cheltuieli indirecte}) = \frac{20.336}{8.800+9.500+6.500} = \frac{20.336}{24.800} = 0,82\,\text{lei/oră}$$

Determinarea cantităţii standard de materii prime şi a numărului de ore standard aferente produsului B:

$$Q_S = 85.000\,\text{bucati} \times 0,750\,\text{kg} = 63.750\,\text{kg};\ T_S = 85.000\,\text{bucati (B)} \times \frac{9}{60} = 12.750\,\text{ore}$$

Determinarea cantităţii standard de materii prime aferente şi a numărului de ore standard aferente produsului B;

$$Q_S = 90.000\,\text{bucati (C)} \times 1,500\,\text{kg} = 135.000\,\text{kg};\ T_S = 90.000\,\text{bucati (C)} \times \frac{4}{60} = 6.000\,\text{ore}$$

Etapa 3: Exercitarea controlului costurilor

În această etapă s-au întocmit tablouri comparative între cheltuielile directe şi indirecte efective şi antecalculate ale produselor, inclusiv costurile acestora.

Tabel nr. 3.3. - Tablou de comparaţie pentru 85.000 bucăţi produs A

Explicaţii	Cost standard			Cost efectiv			Abateri	
	Q_S	P_S	$Q_S P_S$	Q_E	P_E	$Q_E P_E$	+	-
Materii prime	85.000	0,80	68.000	96.000	0,82	78.720		10.720
Explicaţii	T_S	t_S	$T_S t_S$	T_E	t_E	$T_E t_E$	Abateri	
Manoperă	8.500	0,60	5.100	8.800	0,58	5.104		4
Cheltuieli indirecte	8.500	0,84	7.140	8.800	0,82	7.216		76
Total	**85.000**		**80.240**			**91.040**		**10.800**

Tabel nr. 3.4. - Tablou de comparaţie pentru 85.000 bucăţi produs B

Explicaţii	Cost standard			Cost efectiv			Abateri	
	Q_S	P_S	$Q_S P_S$	Q_E	P_E	$Q_E P_E$	+	-
Materii prime	63.750	0,80	51.000	60.000	0,82	49.200	1800	
Explicaţii	T_S	t_S	$T_S t_S$	T_E	t_E	$T_E t_E$	Abateri	
Manoperă	12.750	0,60	7.650	9.500	0,58	5.510	2.140	
Cheltuieli indirecte	12.750	0,84	10.710	9.500	0,82	7.790	2.920	
Total	**63.750**		**69.360**			**62.500**	**6.860**	

Scanned with OKEN Scanner

Tabel nr. 3.5. - Tablou de comparație pentru 90.000 bucăți produs C

Explicații	Cost standard			Cost efectiv			Abateri	
	Q_S	P_S	$Q_S P_S$	Q_E	P_E	$Q_E P_E$	+	-
Materii prime	135.000	0,80	108.000	104.000	0,82	85.280	22.720	
Explicații	T_S	t_S	$T_S t_S$	T_E	t_E	$T_E t_E$	Abateri	
Manoperă	6.000	0,60	3.600	6.500	0,58	3.770		170
Chelt indirecte	6.000	0,84	5.040	6.500	0,82	5.330		290
Total	**135.000**		**116.640**			**94.380**	**22.720**	**460**

Analiza abaterilor în funcție de cheltuielile directe ale produsului A:

1. Materii prime:

Abateri de cantitate:

$$\Delta Q = (Q_E - Q_S) \times P_S = (96.000 - 85.000) \times 0,8 = +8.800 \text{ lei (diferență nefavorabilă)}$$

Abateri de preț:

$$\Delta P = (P_E - P_S) \times Q_E = (0,82 - 0,80) \times 96.000 = +1.920 \text{ lei (diferență nefavorabilă)}$$

2. Manoperă:

Abateri de timp:

$$\Delta T = (T_E - T_S) \times t_S = (8.800 - 8.500) \times 0,6 = +180 \text{ lei (diferență nefavorabilă)}$$

Abateri de tarif:

$$\Delta t = (t_E - t_S) \times T_E = (0,58 - 0,60) \times 8.800 = -176 \text{ lei (diferență favorabilă)}$$

Analiza abaterilor în funcție de cheltuielile directe ale produsului B:

1. Materii prime:

Abateri de cantitate:

$$\Delta Q = (Q_E - Q_S) \times P_S = (60.000 - 63.750) \times 0,80 = -3.000 \text{ lei (diferență favorabilă)}$$

Abateri de preț:

$$\Delta P = (P_E - P_S) \times Q_E = (0,82 - 0,80) \times 60.000 = +1.200 \text{ lei (diferență nefavorabilă)}$$

2. Manoperă:

Abateri de timp:

$$\Delta T = (T_E - T_S) \times t_S = (9.500 - 12.750) \times 0,60 = -1.950 \text{ lei (diferență favorabilă)}$$

Abateri de tarif:

$$\Delta t = (t_E - t_S) \times T_E = (0,58 - 0,60) \times 9.500 = -190 \text{ lei (diferență favorabilă)}$$

Analiza abaterilor în funcție de cheltuielile directe ale produsului C:

1. Materii prime:

Abateri de cantitate:

$$\Delta Q = (Q_E - Q_S) \times P_S = (104.000 - 135.000) \times 0,80 = -24.800 \text{ lei (diferență favorabilă)}$$

Abateri de preț:

$$\Delta P = (P_E - P_S) \times Q_E = (0,82 - 0,80) \times 104.000 = +2.080 \text{ lei (diferență nefavorabilă)}$$

2. Manoperă:

Abateri de timp:

Scanned with OKEN Scanner

$\Delta T = (T_E - T_S) \times t_S = (6.500 - 6.000) \times 0,60 = +300$ lei (diferenţă nefavorabilă)

Abateri de tarif:

$\Delta t = (t_E - t_S) \times T_E = (0,58 - 0,60) \times 6.500 = -130$ lei (diferenţă favorabilă)

Analiza abaterilor în funcţie de cheltuielile indirecte

1. Abaterea de buget.

Buget iniţial = 22.260 lei la 0,84 lei/oră.

- Cheltuieli fixe = 15.900 lei la 0,60 lei/oră.
- Cheltuieli variabile = 6.360 lei la 0,24 lei/oră.

Bugetul va fi determinat după următoarea ecuaţie 0,24 X + 15.900, unde X = numărul de ore, iar bugetul stabilit pentru 24.800 de ore se determină astfel:

Buget = (0,24 x 24.800) + 15.900 = 21.852 lei

Cheltuieli indirecte efective = 20.336 lei

Abatere de buget = + 1.516 lei (diferenţă nefavorabilă)

2. Abaterea de capacitate: 0,60 x (24.800 – 26.500) = -1.020 lei (diferenţă favorabilă).

3. Abaterea de randament: $\Delta r = \frac{Ch_S/AN}{AN} \times AR - \frac{Ch_S/AN}{AN} \times Q_{E/S}$

Produs A	=	0,84 x (8.500 – 8.800)	= - 252 lei	(diferenţă favorabilă)
Produs B	=	0,84 x (12.750 – 9.500)	= + 2.730 lei	(diferenţă nefavorabilă)
Produs C	=	0,84 x (6.000 – 6.500)	= - 420 lei	(diferenţă favorabilă)
		Total	= + 2.058 lei	(diferenţă nefavorabilă)

4. Abaterea totală = Abatere de volum+Abatere de capacitate+Abatere de randament = + 1.516 – 1.020 + 2.058 = + 2.554 lei.

Cunoaşte trei variante: standard-cost parţial, standard-cost unic, standard cost dublu, fiecare dintre acestea individualizându-se din punct de vedere al modului de înregistrare contabilă pe cele trei articole: materiale, manoperă şi regie.

Metoda Standard-Cost parţial

Această variantă a metodei costurilor standard presupune desfăşurarea pe cele trei articole de cheltuieli, respectiv, materiale, manoperă şi regie a contului 921"Cheltuielile activităţii de bază", funcţionând astfel:

- în debit se vor înregistra cheltuielile efective ocazionate de producţia aflată în fabricaţie, indiferent de gradul de finisare a acesteia de la sfârşitul perioadei;
- în credit se vor înregistra costul standard aferent producţiei finite (desfăşurat pe cele trei articole de cheltuieli), dar şi costul producţiei în curs.

Soldul contului poate fi:

- debitor, caz în care cheltuielile respective semnifică depăşiri, vor fi preluate în debitul contului 903"Decontări interne privind diferenţele de preţ" (desfăşurat pe cele trei articole de cheltuieli);
- creditor, caz în care cheltuielile respective semnifică economii, vor fi preluate în creditul contului 903"Decontări interne privind diferenţele de preţ".

La sfârşitul perioadei de gestiune contul 903 "Decontări interne privind diferenţele de preţ" nu prezintă sold.

Scanned with OKEN Scanner

Etape metodologice:

Se va nota mai întâi:

921.01 „Cheltuielile activităţii de bază" – cheltuieli materiale;
921.02 „Cheltuielile activităţii de bază" – cheltuieli manoperă;
921.03 „Cheltuielile activităţii de bază" – cheltuieli de regie.

- Înregistrarea cheltuielilor cu materialele, manopera şi regia în cursul lunii:

921.01"Cheltuielile activităţii de bază" – cheltuieli materiale 921.02"Cheltuielile activităţii de bază" – cheltuieli cu manopera 921.03"Cheltuielile activităţi ide bază" – cheltuieli de regie	=	901"Decontări interne privind cheltuielile"

- Înregistrarea cheltuielilor variabile din cursul lunii:

923"Cheltuieli indirecte de producţie"	=	901"Decontări interne privind cheltuielile"

- Înregistrarea cheltuielilor fixe din cursul lunii:

924"Cheltuieli generale de administraţie"	=	901"Decontări interne privind cheltuielile"

- Înregistrarea repartizării cheltuielilor variabile/fixe pe activitatea de bază:

921.03"Cheltuielile activităţii de bază" - cheltuieli de regie	=	923"Cheltuieli indirecte de producţie" 924"Cheltuieli generale de administraţie"

- Înregistrarea obţinerii producţiei la cost standard:

931"Costul producţiei obţinute"	=	902"Decontări interne privind producţia obţinută"

- Înregistrarea decontării costului standard al produselor finite obţinute în scopul determinării diferenţelor de preţ:

902"Decontări interne privind producţia obţinută"	=	921.01"Cheltuielile activităţii de bază" – cheltuieli materiale 921.02"Cheltuielile activităţii de bază" – cheltuieli manoperă 921.03"Cheltuielile activităţii de bază" –cheltuieli de regie

- Înregistrarea diferenţelor de preţ la materiale, manoperă şi regie:

903.01"Decontări interne privind diferenţele de preţ" materiale 903.02"Decontări interne privind diferenţele de preţ" manoperă 903.03"Decontări interne privind diferenţele de preţ" regie	=	921.01"Cheltuielile activităţii de bază" - cheltuieli materiale 921.02"Cheltuielile activităţii de bază" - cheltuieli cu manopera 921.03"Cheltuielile activităţii de bază" - cheltuieli de regie

- Decontarea producţiei obţinute la cost efectiv:

901"Decontări interne privind cheltuielile"	=	931"Costul producţiei obţinute"

Scanned with OKEN Scanner

• Înregistrarea diferențelor de preț aferente producției obținute.

931"Costul producției obținute"	=	903.01"Decontări interne privind diferențele de preț"" – materiale 903.02"Decontări interne privind diferențele de preț" – manoperă 903.03"Decontări interne privind diferențele de preț" – regie

Studiu de caz

Considerăm o unitate cu profil industrial care prezintă următoarele informații în vederea fabricării produsului numit „Jachetă femei" în 1.000 bucăți:

Tabel nr. 3.6. - Antecalculație pentru materialele directe pentru 1 „Jachetă femei"

Denumire materiale	U.M	Norme de consum standard	Preț unitar standard
01. Tercot Felix	m	3,50	9,000
02. Căptușeală	m	1,50	6,000
03. Pulvotex	m	0,40	5,200
04. Ață	m	500,00	0,001
05. Fermoar tip A	buc	1,00	0,200
06. Fermoar tip B	buc	1,00	0,150
07. Pernițe	per	1,00	0,200
08. Nasturi - 32	buc	11,00	0,150
09. Copcă	buc	1,00	0,150
10. Umeraș	buc	1,00	2,000

Tabel nr. 3.7. - Antecalculație privind manopera pentru 1 „Jachetă femei"

Operații	U.M	Timp standard	Tarif standard
1. Croire	ore	0h15'	1,20
2. Asamblare	ore	0h20'	2,00
3. Cusut	ore	0h45'	11,50
4. Finisat	ore	0h15'	5,00
5. Călcat	ore	0h15'	3,00

Cheltuieli variabile standard 10,25 lei; cheltuieli fixe 4,40 lei.
În cursul lunii se înregistrează următoarele cheltuieli:

Tabel nr. 3.8. - Cheltuieli cu materialele directe

Denumire materiale	U.M	Norme de consum efectiv	Preț unitar efectiv
1. Tercot Felix	m	3,00	9,500
2. Căptușeală	m	1,50	6,100
3. Pulvotex	m	0,40	5,200
4. Ață	m	500,00	0,002
5. Fermoar tip A	buc	1,00	0,210
6. Fermoar tip B	buc	1,00	0,160
7. Pernițe	per	1,00	0,220
8. Nasturi - 32	buc	10,00	0,160
9. Copcă	buc	1,00	0,158
10. Umeraș	buc	1,00	2,100

Scanned with OKEN Scanner

Tabel nr. 3.9. - Cheltuieli cu manopera directă

Operaţii	U.M	Timp efectiv	Tarif efectiv
1. Croire	ore	0h20'	1,35
2. Asamblare	ore	0h30'	2,10
3. Cusut	ore	0h45'	11,80
4. Finisat	ore	0h15'	6,00
5. Călcat	ore	0h15'	3,00

Situaţia altor cheltuieli: cheltuieli cu materialele de întreţinere 1.050 lei; cheltuieli cu energia electrică 2.500 lei; cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor corporale 1.500 lei; cheltuieli cu salariile inginerilor, inclusiv CAS, fond de şomaj, de sănătate 4.725 lei; cheltuieli cu reclama 1.400 lei; cheltuieli cu salariile personalului de conducere, CAS, fond de şomaj, fond de sănătate 3.000 lei.

La sfârşitul lunii se obţine o producţie de 900 de bucăţi „Jachetă femei".

Se cere înregistrarea tuturor operaţiilor contabile şi stabilirea şi înregistrarea abaterilor de la costurile standard, potrivit metodei standard–cost parţial.

Metodologie de evidenţă a costurilor

• Determinarea cheltuielilor standard cu materialele pentru cantitatea de 1.000 de bucăţi:

Denumire materiale	U.M	Norme de consum standard	Preţ unitar standard	Valoare (lei)
01. Tercot Felix	m	3,50	9,000	31,50
02. Căptuşeală	m	1,50	6,000	9,00
03. Pulvotex	m	0,40	5,200	2,08
04. Aţă	m	500,00	0,001	0,50
05. Fermoar tip A	buc	1,00	0,200	0,20
06. Fermoar tip B	buc	1,00	0,150	0,15
07. Perniţe	per	1,00	0,200	0,20
08. Nasturi	buc	11,00	0,150	1,65
09. Copcă	buc	1,00	0,150	0,15
10. Umeraş	buc	1,00	2,000	2,00
Total	-	-	-	**47,43**

Cheltuieli standard = 1.000 bucăţi produs „Jachetă femei" x 47,43 lei/buc.

Cheltuieli standard = 47.430 lei.

• determinarea cheltuielilor standard cu manopera pentru cantitatea de 1.000 de bucăţi produs „Jachetă femei":

Operaţii	U.M	Timp standard	Tarif standard	Valoare (lei)
1. Croire	ore	0h15'	1,20	0,30
2. Asamblare	ore	0h20'	2,00	0,67
3. Cusut	ore	0h45'	11,50	8,625
4. Finisat	ore	0h15'	5,00	1,25
5. Călcat	ore	0h15'	3,00	0,75
Total	-	-	-	**11,595**

Cheltuieli standard = 1.000 bucăţi produs „Jachetă femei" x 11,595 lei/oră

Scanned with OKEN Scanner

Cheltuieli standard = 11.595 lei

Fişa de cost standard a produsului „Jachetă femei" se prezintă astfel:

Denumire materiale	U.M	Norme de consum standard	Preţ unitar standard	Valoare (lei)
01. Tercot Felix	m	3,50	9,00	31,50
02. Căptuşeală	m	1,50	6,00	9,00
03. Pulvotex	m	0,40	5,20	2,08
04. Aţă	m	500,00	0,001	0,50
05. Fermoar tip A	buc	1,00	0,20	0,20
06. Fermoar tip B	buc	1,00	0,15	0,15
07. Perniţe	per	1,00	0,20	0,20
08. Nasturi	buc	11,00	0,15	1,65
09. Copcă	buc	1,00	0,15	0,15
10. Umeraş	buc	1,00	2,00	2,00
Total	-	-	-	**47,43**
Operaţii	**U.M**	**Timp standard**	**Tarif standard**	**Valoare (lei)**
01. Croire	ore	0h15'	1,20	0,30
02. Asamblare	ore	0h20'	2,00	0,67
03. Cusut	ore	0h45'	11,50	8,625
04. Finisat	ore	0h15'	5,00	1,25
05. Călcat	ore	0h15'	3,00	0,75
Total	-	-	-	**11,595**
Cheltuieli variabile standard				**10,25**
Cheltuieli fixe				**4.40**
Cost unitar standard (lei/buc.)				**73,675**

Etapa I
Colectarea cheltuielilor pe destinaţii

Nr. crt.	Explicaţii	Cont debit	Cont credit	Sumă debit	Sumă credit
1.	Înregistrarea cheltuielilor cu materialele din cursul lunii	921.01	901	40.660,20	40.660,20
2.	Înregistrarea cheltuielilor cu manopera din cursul lunii	921.02	901	11.340	11.340
3.	Cheltuieli cu materialele de întreţinere	923	901	1.050	1.050
4.	Cheltuieli cu energia electrică în scopuri motrice	923	901	2.500	2.500
5.	Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor corporale	923	901	1.500	1.500
6.	Cheltuieli cu salariile inginerilor inclusiv CAS, fond de şomaj şi CASS	923	901	4.725	4.725
7.	Cheltuieli cu reclama	924	901	1.400	1.400
8.	Cheltuieli cu salariile personalului de conducere, inclusiv CAS, fond de şomaj şi CASS	924	901	3.000	3.000

unde:

Denumire materiale	U.M	Norme de consum efectiv	Preţ unitar efectiv	Valoare (lei)
01. Tercot Felix	m	3,00	9,50	28,50
02. Căptuşeală	m	1,50	6,10	9,15
03. Pulvotex	m	0,40	5,20	2,08

Scanned with OKEN Scanner

04. Aţă	m	500,00	0,002	1,00
05. Fermoar tip A	buc	1,00	0,21	0,21
06. Fermoar tip B	buc	1,00	0,16	0,16
07. Perniţe	per	1,00	0,22	0,22
08. Nasturi	buc	10,00	0,16	1,60
09. Copcă	buc	1,00	0,158	0,158
10. Umeraş	buc	1,00	2,10	2,10
Total	-	-	-	**45,178**

Cheltuieli cu materialele = 900 bucăţi x 45,178 lei/buc. = 40.660,20 lei

Operaţii	U.M	Timp efectiv	Tarif efectiv	Valoare (lei)
01. Croire	ore	0h20'	1,35	0,45
02. Asamblare	ore	0h30'	2,10	1,05
03. Cusut	ore	0h45'	11,80	8,85
04. Finisat	ore	0h15'	6,00	1,50
05. Călcat	ore	0h15'	3,00	0,75
Total	-	-	-	**12,60**

Cheltuieli cu manopera = 900 bucăţi x 12,60 lei/oră = 11.340 lei

Etapa a II-a
Repartizarea cheltuielilor variabile şi cheltuielilor fixe

Nr. crt.	Explicaţii	Cont debit	Cont credit	Sumă debit	Sumă credit
9.	Înregistrarea repartizării cheltuielilor variabile asupra activităţii de bază	921.03	923	9.775	9.775
10.	Înregistrarea repartizării cheltuielilor fixe asupra activităţii de bază	921.03	924	4.400	4.400

Etapa a III-a
Înregistrarea producţiei finite obţinute la cost standard

900 bucăţi x 73,6717 lei/buc. = 66.304,53 lei

Nr. crt.	Explicaţii	Cont debit	Cont credit	Sumă debit	Sumă credit
11.	Înregistrarea producţiei finite la cost standard	931	902	66.304,53	66.304,53

Etapa a IV-a
Înregistrarea decontării costului standard al produselor finite obţinute în scopul determinării diferenţelor de preţ

Pentru stabilirea costului efectiv aferent materialelor, manoperei şi regiei se va apela la calculul acestora aplicând regula de trei simplă, astfel:

- Pentru materiale:

1.000 bucăţi ..... 47.430 lei
900 bucăţi ..... X lei

de unde $X = \frac{47.430 \times 900}{1.000} = 42.687$ lei, unde X = cost efectiv materiale.

Scanned with OKEN Scanner

• Pentru manoperă:

1.000 bucăţi ..... 11.591,70 lei
900 bucăţi ..... Y lei

de unde $Y = \frac{11.591,70 \times 900}{1.000} = 10.432,53 \text{lei}$, Y = cost efectiv manoperă.

• Pentru regie:

1.000 bucăţi ..... 14.650 lei
900 bucăţi ..... Z lei

de unde $Z = \frac{14.650 \times 900}{1.000} = 13.185 \text{lei}$, unde Z = cost efectiv regie.

Nr. crt.	Explicaţii	Cont debit	Cont credit	Sumă debit	Sumă credit
12.	Înregistrarea decontării costului standard al produselor obţinute în scopul determinării diferenţelor de preţ	902	921.01 921.02 921.03	66.304,53	42.687,00 10.432,53 13.185,00

Etapa a V-a
Înregistrarea diferenţelor de preţ

Nr. crt.	Explicaţii	Cont debit	Cont credit	Sumă debit	Sumă credit
13.	Înregistrarea diferenţelor de preţ la materiale	903.01	921.01	2.026,80	2.026,80
14.	Înregistrarea diferenţelor de preţ la manoperă	903.02	921.02	907,47	907,47
15.	Înregistrarea diferenţelor de preţ la regie	90.03	921.03	990	990

Etapa a VI-a
Decontarea producţiei obţinute la cost efectiv

Nr. crt.	Explicaţii	Cont debit	Cont credit	Sumă debit	Sumă credit
16.	Înregistrarea interfeţei cost-producţie	901	931	66.175,20	66.175,20

Etapa a VII-a
Înregistrarea diferenţelor de preţ aferente producţiei obţinute

Nr. crt.	Explicaţii	Cont debit	Cont credit	Sumă debit	Sumă credit
17.	Înregistrarea diferenţelor de preţ la materiale, manoperă şi regie	931	903.01 903.02 903.03	129,33	2.026,80 907,47 990,00

3.1.1. Metoda Standard-Cost unic

Această variantă constă în urmărirea pe prim plan abaterilor în momentul înregistrării documentelor primare, ceea ce asigură o informare operativă şi un control eficient al costurilor. Se aplică în cazul producţiei diversificate, producţia de unicate, de serie mică sau cea executată pe bază de comandă. Metoda necesită un volum mare de muncă prin urmărirea abaterilor pe produs, pe operaţii.

Această variantă a metodei costurilor standard presupune desfăşurarea pe cele trei articole de cheltuieli, respectiv, materiale, manoperă şi regie a contului 921"Cheltuielile activităţii de bază", funcţionând astfel:

Scanned with OKEN Scanner

- în debit se vor înregistra nivelul standard al cheltuielilor şi al costurilor aferente producţiei fabricate;
- în credit se vor înregistra nivelul standard al cheltuielilor şi al costurilor aferente producţiei finite.

La preluarea din contabilitatea financiară, cheltuielile reprezintă nivelul efectiv al acestora, ceea ce implică înregistrarea diferenţelor de preţ (favorabile care semnifică economii şi nefavorabile care semnifică depăşiri), încă din momentul înregistrării cheltuielilor.

Etape metodologice:

- Înregistrarea preluării cheltuielilor standard cu materiile prime, manopera şi regie, astfel:

921.01"Cheltuielile activităţii de bază" (materii prime) 921.02"Cheltuielile activităţii de bază" (manopera) 921.03"Cheltuielile activităţii de bază" (regie)	=	901"Decontări interne privind cheltuielile"

- Înregistrarea diferenţelor (abaterilor) de cantitate şi de preţ la materiale:

931.01"Costul producţiei obţinute" (materii prime)	=	903.01.1."Decontări interne privind diferenţele de preţ" (diferenţă cantitate) 903.01.2."Decontări interne privind diferenţele de preţ" (diferenţă preţ)

- Înregistrarea diferenţelor (abaterilor) de timp şi de tarif la manoperă:

931.02"Costul producţiei obţinute" (manoperă)	=	903.02.1."Decontări interne privind diferenţele de preţ" (diferenţă timp) 903.02.2."Decontări interne privind diferenţele de preţ" (diferenţă tarif)

- Înregistrarea diferenţelor (abaterilor) de volum, capacitate şi randament:

931.03"Costul producţiei obţinute" (regie)	=	903.03.1."Decontări interne privind diferenţele de preţ" (diferenţă volum) 903.03.2."Decontări interne privind diferenţele de preţ" (diferenţă capacitate) 903.03.3"Decontări interne privind diferenţele de preţ" (diferenţă randament)

- Înregistrarea costului standard al produselor finite obţinute:

931.01"Costul producţiei obţinute" (materii prime) 931.02"Costul producţiei obţinute" (manoperă) 931.03"Costul producţiei obţinute" (regie)	=	902"Decontări interne privind producţia obţinută"

Scanned with OKEN Scanner

• Înregistrarea decontării costurilor standard aferente producției obținute:

901"Decontări interne privind cheltuielile"	=	921.01"Cheltuielile activității de bază" (materii prime) 921.02"Cheltuielile activității de bază" (manoperă) 921.03"Cheltuielile activității de bază" (regie)

• Închiderea conturilor de cheltuieli privind producția obținută;

902"Decontări interne privind producția obținută"	=	931.01"Costul producției obținute" (materii prime) 931.02"Costul producției obținute" (manoperă) 931.03"Costul producției obținute" (regie)

• Virarea diferențelor de preț asupra contului 902:

903.01.1."Decontări interne privind diferențele de preț" (cantitate) 903.01.2."Decontări interne privind diferențele de preț" (preț) 903.02.1."Decontări interne privind diferențele de preț" (timp) 903.02.2."Decontări interne privind diferențele de preț" (tarif) 903.03.1."Decontări interne privind diferențele de preț" (volum) 903.03.2."Decontări interne privind diferențele de preț" (capacitate) 903.03.3."Decontări interne privind diferențele de preț" (randament)	=	902"Decontări interne privind producția obținută"

• Consemnarea rezultatului perioadei (se va utiliza contul 905"Rezultatul perioadei")[50]:

902"Decontări interne privind producția obținută"	=	905"Rzultatul perioadei"

Studiu de caz

Considerăm o unitate cu profil industrial care execută un produs „A" având la bază o singură materie primă, produs ce se execută într-o singură secție.

Se cunosc următoarele informații:

Producția previzionată: A = 8.800 de bucăți; cheltuieli directe: 1 kg materie primă=8 lei și manoperă 0h54' cu 6 lei/oră; cheltuieli indirecte: fixe 1.839,024 lei și variabile 4.734,576 lei;

Producția realizată: A = 9.000 de bucăți; cheltuieli directe efective: 9.500 kg materie primă evaluate la 76.950 lei și 8.300 de ore evaluate la 48.970 lei; cheltuieli indirecte efective 6.806 lei, din care: variabile 4.966,40 lei.

[50] Notația a fost preluată din Călin O. (coordonator), *Contabilitatea de gestiune*, Editura Tribuna Economică, nr. 145/2000, p. 322.

Scanned with OKEN Scanner

Se cere:

I. Să se contabilizeze toate operaţiile potrivit metodei standard - cost unic;

II. Să se întocmească fişa de cost standard a produsului A.

Metodologie de evidenţă şi control a costurilor

I. Efectuarea înregistrărilor contabile, potrivit metodei standard - cost unic:

Etapa I

Colectarea cheltuielilor standard

Nr. crt.	Explicaţii	Cont debit	Cont credit	Sumă debit	Sumă credit
1.	Înregistrarea cheltuielilor standard cu materiile prime, manopera şi regia	921.01 921.02 921.03	901	72.000 48.600 6.723	127.323
2.	Înregistrarea diferenţelor (abateri-lor) de cantitate şi de preţ la materiale	931.01	903.01.1 903.01.2	4.950	4.000 950
3.	Înregistrarea diferenţelor (abateri-lor) de timp şi de tarif la manoperă	931.02	903.02.1 903.02.2	370	1.200 830
4.	Înregistrarea diferenţelor (abateri-lor) de volum, capacitate şi randament	931.03	903.03.1 903.03.2 903.03.3	83	5,236 88,236 166

Etapa a II-a

Înregistrarea producţiei obţinute la cost standard şi decontarea acesteia

9.000 bucăţi x 14,147 lei/buc. = 127.323 lei

Nr. crt.	Explicaţii	Cont debit	Cont credit	Sumă debit	Sumă credit
5.	Înregistrarea costului standard al produselor finite obţinute	931.01 931.02 931.03	902	72.000 48.600 6.723	127.323
6.	Înregistrarea decontării costurilor standard aferente producţiei obţinute	901	921.01 921.02 921.03	127.323	72.000 48.600 6.723

Etapa a III-a

Închiderea conturilor de cheltuieli privind producţia obţinută

Nr. crt.	Explicaţii	Cont debit	Cont credit	Sumă debit	Sumă credit
7.	Virarea diferenţelor de preţ asupra contului 902	903.01.1 903.01.2 903.02.1 903.02.2 903.03.1 903.03.2 903.03.3	902	4.000 950 1.200 830 5,236 88,236 166	5.403
8.	Înregistrarea închiderii conturi-lor de cheltuieli privind producţia obţinută	902	931.01 931.02 931.03	121.920	67.050 48.230 6.640
9.	Înregistrarea rezultatului perioadei	902	905	10.806	10.806

Scanned with OKEN Scanner

II. a) Determinarea tarifului orar aferent cheltuielilor indirecte de regie:

$$\text{Tarif orar} = \frac{\text{Cheltuieli indirecte}}{\text{Nr.ore}} = \frac{6.573,60}{7.920} = 0,83 \text{ lei/oră}$$

unde: $A = 8.800 \text{x} \frac{54}{60} = 7.920 \text{ de ore}$

b) Întocmirea fişei de cost standard pentru produsul A:

Explicaţii	Produs A		
	Cantitate	Preţ	Valoare (lei)
1. Materii prime	1,000 Kg	8	8,00
2. Manoperă	54/60 = 0,9	6	5,40
3. Cheltuieli indirecte	54/60 = 0,9	0,83	0,747
4. Cost total			**14,147**

c) Tablou de comparaţie pentru 9.000 bucăţi produs A:

Explicaţii	Cost standard			Cost efectiv			Abateri	
	Q_S	P_S	$Q_S P_S$	Q_E	P_E	$Q_E P_E$	+	-
Materii prime	9.000	8	72.000	9.500	8,10	76.950	-	4.950
Manoperă	8.100	6	48.600	8.300	5,90	48.970	-	370
Ch. indirecte	8.100	0,83	6.723	8.300	0,82	6.806	-	83
Total	**9.000**	**14,147**	**127.323**			**132.726**	**-**	**5.403**

Determinarea numărului de ore standard aferente produsului A, a preţului efectiv al materiei prime, a costului orar efectiv al manoperei, a costului orar efectiv al cheltuielilor indirecte se realizează astfel:

$$T_S = 9.000 \text{ bucati (A)} \text{x} \frac{54}{60} = 8.100 \text{ de ore}$$

$$P_E(\text{materii prime}) = \frac{76.950}{9.500} = 8,10 \text{ lei/kg}$$

$$C_E(\text{cheltuieli indirecte}) = \frac{6.806}{8.300} = 0,82 \text{ lei/oră}$$

d) Analiza abaterilor în funcţie de cheltuielile directe ale produsului A;

1. Materii prime:

Abateri de cantitate

$$\Delta Q = (Q_E - Q_S) \text{x} P_S = (9.500 - 9.000) \text{x} 8 = +4.000 \text{ lei (diferenţă nefavorabilă)}$$

Abateri de preţ

$$\Delta P = (P_E - P_S) \text{x} Q_E = (8,10 - 8,00) \text{x} 9.500 = +950 \text{ lei (diferenţă nefavorabilă)}$$

2. Manoperă:

Abateri de timp

$$\Delta T = (T_E - T_S) \text{x} t_S = (8.300 - 8.100) \text{x} 6 = +1.200 \text{ lei (diferenţă nefavorabilă)}$$

Abateri de tarif

$$\Delta t = (t_E - t_S) \text{x} T_E = (5,90 - 6,00) \text{x} 8.300 = -830 \text{ lei (diferenţă favorabilă)}$$

Scanned with OKEN Scanner

e) Analiza abaterilor în funcţie de cheltuielile indirecte;

1. Abaterea de volum.

Buget iniţial: 6.573,60 lei la 0,8300 lei/oră

- Cheltuieli fixe 1.839,024 lei la 0,2322 lei/oră
- Cheltuieli variabile 4.734,576 lei la 0,5978 lei/oră

Buget va fi determinat după următoarea ecuaţie 5.978 X + 1.839,024, X = numărul de ore.

Bugetul stabilit pentru 8.300 de ore se determină astfel:

Buget = (5.978 x 8.300) + 1.839,024 = 6.800,764 lei
Cheltuieli indirecte efective = 6.806,000 lei
Abatere de volum = + 5,236 lei (diferenţă nefavorabilă)

2. Abaterea de capacitate:

0,2322 x (7.920–8.300) = - 88,236 lei (diferenţă favorabilă)

3. Abaterea de randament:

0,8300 x (8.300–8.100) =+166 lei (diferenţă nefavorabilă)

Abaterea totală = Abaterea de buget + Abatere de activitate + Abaterea de randament = + 5,236 – 88,236 + 166 = + 83 lei

3.1.2 Metoda Standard - Cost dublu

Această variantă a metodei costurilor standard presupune desfăşurarea pe cele trei articole de cheltuieli, respectiv, materiale, manoperă şi regie a contului 921"Cheltuielile activităţii de bază" şi înregistrarea consumurilor ocazionate de desfăşurarea procesului de producţie, precum şi decontarea celor înglobate în producţia obţinută, atât la nivelul costurilor standard cât şi la nivelul celor efective.

În vederea înregistrării costurilor standard se va utiliza un cont specific acestei variante a metodei, numit *"Cont de compensare standard"* al cărui simbol este 906 şi care se bazează pe standardele permanente.

Specificul acestei variante a metodei costurilor standard constă în calcularea unor indici de eficienţă a activităţii unităţii patrimoniale. În acest scop, înregistrările contabile s-au efectuat în parale şi concomitent, separat pentru costurile standard şi separat pentru costurile efective, ceea ce asigură o analogie directă a modului de realizare a costurilor standard şi exprimarea situaţiei printr-un indice. Indicii de eficienţă specifici acestei metode se calculează sub formă globală, potrivit următoarei relaţii de calcul:

$$IEG = \frac{\text{Costuri efective}}{\text{Costuri standard}}$$, unde: IEG = indice de eficienţă globală.

- pe structura articolelor de calculaţie, indicii de echivalenţă globali se vor calcula astfel:

$$IEG_{(materiale)} = \frac{\text{Costuri efective (materiale)}}{\text{Costuri standard (materiale)}}$$

$$IEG_{(manopera)} = \frac{\text{Costuri efective (manopera)}}{\text{Costuri standard (manopera)}}$$

Scanned with OKEN Scanner

$$IEG_{(regie)} = \frac{\text{Costuri efective (regie)}}{\text{Costuri standard (regie)}}$$

• în cadrul articolelor de calculaţie se pot stabili şi calcula indici de eficienţă cauzali, care au determinat abaterile respective.

În cazul materialelor se calculează:

1. $IE_{(\text{diferenta de pret})} = \frac{\text{Valoare efectiva (materiale)}}{\text{Valoare standard (materiale)}}$

2. $IE_{(\text{consum cantitativ})} = \frac{\text{IEG (materiale)}}{\text{IE (diferenta de pret)}}$

În cazul manoperei se calculează:

1. $IE_{(\text{diferenta de tarif})} = \frac{\text{Valoare efectiva (manopera)}}{\text{Valoare standard (manopera)}}$

2. $IE_{(\text{utilizare timp})} = \frac{\text{IEG (manopera)}}{\text{IE (diferenta de tarif)}}$

• în cazul cheltuielilor de regie se calculează de asemenea indici de eficienţă cauzali utilizând formule de calcul apropiate de cele prezentate mai sus.

Etape metodologice:

• Înregistrarea costurilor standard la materiale, manoperă şi regie:

921.01"Cheltuielile activităţii de bază" (materiale) 921.02"Cheltuielile activităţii de bază" (manoperă) 921.03"Cheltuielile activităţii de bază" (regie)	=	906"Cont de compensare standard"

• Înregistrarea costurilor efective la materiale, manoperă şi regie:

921.01"Cheltuielile activităţii de bază" (materiale) 921.02"Cheltuielile activităţii de bază" (manoperă) 921.03"Cheltuielile activităţii de bază" (regie)	=	901"Decontări interne privind cheltuielile"

• Înregistrarea producţiei obţinute la cost standard:

931"Costul producţiei obţinute"	=	902"Decontări interne privind producţia obţinută"

• Înregistrarea decontării costurilor efective aferente producţiei obţinute:

901"Decontări interne privind cheltuielile"	=	921.01"Cheltuielile activităţii de bază" (materiale) 921.02"Cheltuielile activităţii de bază" (manoperă) 921.03"Cheltuielile activităţii de bază" (regie)

Scanned with OKEN Scanner

• Înregistrarea decontării costurilor standard aferente producției obținute:

906"Cont de compensare standard"	=	921.01"Cheltuielile activității de bază" (materiale) 921.02"Cheltuielile activității de bază" (manoperă) 921.03"Cheltuielile activității de bază" (regie)

Studiu de caz

Considerăm o unitate cu profil industrial care execută un produs „A" având la bază o singură materie primă, produs ce se execută într-o singură secție.

Se cunosc următoarele informații: Producția previzionată: A=9.000 de bucăți; cheltuieli directe: 1 kg materie primă 8,20 lei și manoperă 0h57' cu 6,20 lei/oră; cheltuieli indirecte: fixe 2.000,70 lei și variabile 5.266,80 lei; Producția realizată: A=9.500 de bucăți; cheltuieli directe efective: 10.000 kg materie primă evaluate la 84.000 lei și 8.500 de ore evaluate la 51.000 lei; cheltuieli indirecte efective 7.140 lei, din care: variabile 5.140 lei. Se cere:

I. Să se contabilizeze toate operațiile potrivit metodei standard - cost dublu;

II. Să se întocmească fișa de cost standard a produsului A;

III. Să se calculeze indicii de eficiență globali și cauzali.

Metodologie de evidență și control a costurilor

I. Efectuarea înregistrărilor contabile, potrivit metodei standard – cost dublu:

Nr. crt.	Explicații	Cont debit	Cont credit	Sumă debit	Sumă credit
1.	Înregistrarea costurilor standard cu materiile prime, manopera și regia	921.01 921.02 921.03	906	77.900,00 55.955,00 7.671,25	141.526,25
2.	Înregistrarea costurilor efective la materiale, manoperă și regie	921.01 921.02 921.03	901	84.000 51.000 7.140	142.140
3.	Înregistrarea producției obținute la cost standard	931	902	141.526,25	141.526,25
4.	Înregistrarea decontării costurilor efective aferente producției obținute	901	921.01 921.02 921.03	142.140	84.000 51.000 7.140
5.	Înregistrarea decontării costurilor standard aferente producției obținute	906	921.01 921.02 921.03	141.526,25	77.900,00 55.955,00 7.671,25

II. a) Determinarea tarifului orar aferent cheltuielilor indirecte de regie:

$$\text{Tarif orar} = \frac{\text{Cheltuieli indirecte}}{\text{Nr.ore}} = \frac{7.267,50}{8.550} = 0,85 \text{ lei/oră}$$

unde: $A = 9.000 \text{x} \frac{57}{60} = 8.550 \text{ de ore}$.

Scanned with OKEN Scanner

b) Întocmirea fişei de cost standard pentru produsul A:

Explicaţii	Produs A		
	Cantitate	Preţ	Valoare (lei)
1. Cheltuieli cu materii prime	1,000 Kg	8,20	8,20
2. Cheltuieli cu manopera	57/60 = 0,95	6,20	5,89
3. Cheltuieli indirecte	57/60 = 0,95	0,85	0,8075
4. Cost total			**14,8975**

c) Tablou de comparaţie pentru 9.000 bucăţi produs A:

Explicaţii	Cost standard			Cost efectiv			Abateri	
	Q_S	P_S	$Q_S P_S$	Q_E	P_E	$Q_E P_E$	+	-
Mat. prime	9500	8,20	77.900	10000	8,40	84.000	-	6.100
Manoperă	9025	6,20	55.955	8500	6,00	51.000	4.955	
Ch. indirecte	9025	0,85	7.671,25	8500	0,84	7.140	531,25	
Total	**9500**	**14,8975**	**141.526,25**			**142.140**	**5.486,25**	**6.100**

Determinarea numărului de ore standard aferente produsului A, a preţului efectiv al materiei prime, a costului orar efectiv al manoperei, a costului orar efectiv al cheltuielilor indirecte se realizează astfel:

$$T_S = 9.500\,\text{bucati}\,(A) \times \frac{57}{60} = 9.025\,\text{de ore}$$

$$P_E(\text{materii prime}) = \frac{84.000}{10.000} = 8,40\,\text{lei/kg}$$

$$t_E(\text{manopera}) = \frac{51.000}{8.500} = 6,00\,\text{lei/oră}$$

$$C_E(\text{cheltuieli indirecte}) = \frac{7.140}{8.500} = 0,84\,\text{lei/oră}$$

d) Analiza abaterilor în funcţie de cheltuielile directe ale produsului A;

1. Materii prime:

Abateri de cantitate

$$\Delta Q = (Q_E - Q_S) \times P_S = (10.000 - 9.500) \times 8,20 = +4.100\,\text{lei}$$ (diferenţă nefavorabilă)

Abateri de preţ

$$\Delta P = (P_E - P_S) \times Q_E = (8,40 - 8,20) \times 10.000 = +2.000\,\text{lei}$$ (diferenţă nefavorabilă)

2. Manoperă:

Abateri de timp

$$\Delta T = (T_E - T_S) \times t_S = (8.500 - 9.025) \times 6,20 = -3.255\,\text{lei}$$ (diferenţă favorabilă)

Abateri de tarif

$$\Delta t = (t_E - t_S) \times T_E = (6,00 - 6,20) \times 8.500 = -1.700\,\text{lei}$$ (diferenţă favorabilă)

e) Analiza abaterilor în funcţie de cheltuielile indirecte;

1. Abaterea de volum.

Buget iniţial: 7.267,50 lei la 0,8500 lei/oră

- Cheltuieli fixe 2.000,70 lei la 0,2340 lei/oră

Scanned with OKEN Scanner

• Cheltuieli variabile 5.266,80 lei la 0,6160 lei/oră

Buget va fi determinat după următoarea ecuație 0,6160 X + 2.000,70, X = numărul de ore.

Bugetul stabilit pentru 8.500 de ore se determină astfel:

Buget = (0,6160 x 8.500) + 2.000,70 = 7.236,70 lei

Cheltuieli indirecte efective = 7.140,00 lei

Abatere de volum = - 96,70 lei (diferență favorabilă)

3. Abaterea de capacitate:

0,2340 x (8.550 – 8.500)= +11,70 lei (diferență nefavorabilă)

4. Abaterea de randament:

0,8500 x (8.500 – 9.025) = - 446,25 lei (diferență favorabilă)

Abaterea totală = Abaterea de buget + Abatere de activitate + Abaterea de randament

Abaterea totală = - 96,70 + 11,70 - 446,25 = - 531,25 lei (diferență favorabilă)

III. Calculul indicilor de eficiență globali și cauzali:

Indici de eficiență globali, pe structura articolelor de calculație:

$$IEG_{(materiale)} = \frac{84.000}{77.900} = 1,078 \text{ (diferență nefavorabilă)}$$

$$IEG_{(manopera)} = \frac{51.000}{55.955} = 0,911 \text{ (diferență favorabilă)}$$

$$IEG_{(regie)} = \frac{7.140}{7.671,25} = 0,930 \text{ (diferență favorabilă)}$$

În cadrul articolelor de calculație se pot stabili și calcula indici de eficiență cauzali, care au determinat abaterile respective.

În cazul materialelor se calculează:

1. $IEG_{(diferenta\ de\ pret)} = \frac{84.000}{79.900} = 1,051$ (diferență nefavorabilă)

unde: Valoare standard (materiale) = CH_S (materiale) ± Diferențe de preț (77.900 + 2.000)

2. $IEG_{(consum\ cantitativ)} = \frac{1,051}{1,078} = 0,974$ (diferență favorabilă)

În cazul manoperei se calculează:

1. $IEG_{(diferenta\ de\ tarif)} = \frac{51.000}{54.255} = 0,940$

unde: Valoare standard (*manoperă*) = CH_S (materiale) ± Diferențe de tarif (55.955 – 1.700)

Scanned with OKEN Scanner

2. $IEG_{(\text{utilizare timp})} = \frac{0,911}{0,940} = 0,969$ (diferenţă favorabilă)

3.2. Metoda Direct-Costing

Prima atestare istorică de aplicare a metodei costurilor variabile datează din 1934 în S.U.A. şi aparţine lui Jonathan N. Harris. În anul 1935, G. Charter Harrison aplică şi el aceeaşi idee de *variable cost accounting* sau *variable costing*, ambii specialişti fiind consideraţi autorii de drept ai *metodei costurilor variabile.*

După cel de-al doilea război mondial, această metodă este adoptată şi susţinută de către American Management Association, fiind folosită atât în S.U.A. cât şi în Europa fiind considerată *un sistem stabilit în scopul de a furniza conducerii întreprinderilor, sub o formă mai clară, mai multe informaţii cu privire la relaţiile dintre costul producţiei, volumul producţiei şi beneficii.*

Fundamentele acestei metode au fost puse în R.F. Germania de către K. Rummel. În această ţară, metoda costurilor variabile a cunoscut mai multe denumiri, cum ar fi: *calculaţia costurilor în bloc* (*Blockkostenrechunung*) care presupune trecerea lunară a costurilor fixe, în totalitatea lor asupra rezultatelor; *calculaţia costurilor proporţionale* (*Proportionalkostenrechnung*), calculaţia contribuţiei de acoperire (*Deckungsbeitragsrechunung*); *calculaţia costului marginal planificat* (*Grenzplankostenrechnung*), ultima variantă fiind aplicată pe scară largă şi promovată corespunzător de către H.G. Plaut[51].

De asemenea, metoda costurilor variabile s-a extins cu rapiditate şi în celelalte ţări ale Europei, precum Franţa al cărei promotor a fost G. Bouchet iar denumirea metodei era *méthode des coûts directs,* dar şi în Anglia, ai cărei promotori au fost F.C. Lawrence şi E.N. Humphreys metoda fiind cunoscută sub denumirea de *marginal costing*. Avantajul aplicării metodei a fost dat de introducerea calculatoarelor elec-tronice care înlesneau efortul înregistrării şi prelucrării datelor.

Esenţa acestei metode constă în separarea cheltuielilor de producţie şi de desfacere, în raport cu caracterul lor faţă de variaţia volumului fizic al producţiei şi desfacerii, în cheltuieli variabile şi fixe şi luarea în considerare, la calculul costului unitar pe produs, numai a cheltuielilor variabile. Cheltuielile fixe sunt considerate cheltuieli ale perioadei şi se scad din rezultatul financiar brut al unităţii. Metoda pune accentul pe impulsionarea vânzărilor prin faptul că mărimea costurilor fixe nu se repartizează asupra stocurilor (de produse în curs de execuţie, de produse finite, de produse expediate, dar neîncasate), ci trebuie acoperite de vânzările perioadei.

Obţinerea de rezultate economico-financiare maxime impune optimizarea corelaţiei preţ-cost-volum al producţiei fabricate, respectiv vândute. Această

---

[51] Căpuşneanu S., *Organizarea disociată a contabilităţii de gestiune şi calculaţiei costurilor prin metoda ABC (Activity-Based Costing)*, Economie teoretică şi aplicată - Economistul nr. 434/2005

Scanned with OKEN Scanner

corelație se exprimă cu ajutorul unor indicatori cum sunt: punctul de echilibru (cunoscut şi sub denumirea de *pragul rentabilităţii* sau *punctul mort*), factorul de acoperire, coeficientul de siguranţă dinamic şi intervalul de siguranţă.

Metoda direct costing ataşează produsului numai acele cheltuieli care variază direct cu volumul producţiei fabricate. Aceasta înseamnă că în costul produsului se cuprind doar cheltuielile cu materiile prime şi materialele directe, cele privind manopera directă precum şi cheltuielile indirecte cu caracter variabil. Celelalte cheltuieli (de exemplu: salariile personalului TESA şi de conducere, amortizarea, primele de asigurare etc.), care sunt mai degrabă expresia unei funcţii de timp decât de producţie (volum), sunt excluse din costul produsului. Astfel, cheltuielile fixe, în concepţia originală a metodei, sunt urmărite pe total întreprindere şi suportate din contribuţia brută (marja pe costuri variabile). Contribuţia brută se determină ca rezultat financiar parţial, prin scăderea cheltuielilor variabile din totalul veniturilor din vânzare.

Metoda direct costing permite analiza detaliată a cheltuielilor de producţie în scopul asigurării eficienţei întregii activităţi economice, deşi ea nu asigură stabilirea unor responsabilităţi în ceea ce priveşte nivelul cheltuielilor fixe.

3.2.1. Indicatori specifici metodei Direct-Costing

1. ***Punctul de echilibru*** (P_e) reprezintă acel punct în care vânzările sunt egale cu costurile variabile aferente plus costurile totale fixe. Cu alte cuvinte, rezultatele financiare sunt nule (rentabilitate nulă). Punctul indică mărimea vânzării de la care orice suplimentare a vânzărilor este aducătoare de beneficii, după cum orice reducere a vânzărilor, în cadrul aceleiaşi structuri, generează pierderi.

Punctul de echilibru se exprimă matematic diferit, în circumstanţe diferite, unităţi naturale sau monetare. În unităţi fizice, calculul este de asemenea diferit, după cum este vorba despre o producţie omogenă sau eterogenă. Pentru a determina cifra de afaceri la nivelul punctului de echilibru (*cifra de afaceri critică*), se va pondera punctul de echilibru cu preţul de vânzare (P_V):

$$D = P_e x P_V$$

În cazul unei producţii omogene: $P_e = \frac{CF}{cb_U}$,

unde: cb_U = contribuţie brută unitară;
CF = cheltuieli fixe.

În cazul unei producţii eterogene: $P_e = \frac{CF}{\overline{cb_U}}$,

unde: $\overline{cb_U} = \frac{CB}{\Sigma q_j}$

$\overline{cb_U}$ = contribuţie medie unitară la profit;
CB = contribuţie brută totală;
q = producţia obţinută.

Scanned with OKEN Scanner

2. ***Factorul de acoperire*** (F_a) exprimă procentul contribuției fiecărui produs la acoperirea cheltuielilor fixe și la obținerea beneficiului. Acest indicator orientează decizia spre produsele care au factorul de acoperire cel mai ridicat.

Se calculează conform relației:

$$F_a = \frac{CB}{D} x100$$

unde: CB = contribuție brută totală;

D = desfacere.

3. ***Coeficientul de siguranță dinamic*** (K_S) arată cu cât pot scădea vânzările în mod relativ pentru ca întreprinderea să ajungă la punctul de echilibru. Orice scădere peste acest coeficient va face ca întreprinderea să intre în zona pierderilor.

Deci toate deciziile de desfășurare a vânzărilor trebuie să fie luate în limita coeficientului de siguranță dinamic. Se calculează conform relației:

$$K_S = \frac{PR}{CB} x100$$

unde: PR = profitul unității.

4. ***Intervalul de siguranță*** (I_S) reprezintă în mărimi absolute cu cât pot scădea vânzările astfel încât întreprinderea să nu intre în zona pierderilor.

Se calculează conform relației:

$$I_S = D_T - dP_e,$$

unde: dP_e = desfacere la nivelul punctului de echilibru;

D_T = desfacere totală.

Itinerarul determinării rezultatului (profit sau pierdere), conform metodei costurilor variabile se prezintă astfel:

1.	**Desfacere (Cifra de afaceri)**
2.	**Cheltuieli variabile**
3.	**Contribuție brută (1-2)**
4.	**Cheltuieli fixe**
5.	**Rezultat (3-4)**

Studiu de caz

Considerăm o unitate cu profil industrial care execută cinci produse (produs A, B, C, D și E) în următoarele cantități: A=20.000 bucăți; B=25.000 bucăți; C=30.000 bucăți; D=100.000 bucăți; E=80.000 bucăți. Se dau următoarele date:

- Prețuri de vânzare unitare: A=0,25 lei/bucată; B=0,30 lei/bucată; C=3.500 lei/bucată; D=0,20 lei/bucată; E=0,15 lei/bucată.
- Cheltuielile fixe de producție, desfacere și administrație sunt în sumă de 1.000 lei, 1.500 lei și respectiv, 1.800 lei;
- Situația cheltuielilor variabile pe produse se prezintă astfel:

Scanned with OKEN Scanner

Tip de cheltuieli variabile	Denumire produs				
	A	B	C	D	E
1. de producție	2.700	3.650	4.900	17.180	11.120
- consum de materiale	1.000	1.500	2.100	6.000	3.000
- salarii directe + accesorii	1.600	2.000	2.600	11.000	8.000
- alte cheltuieli directe	100	150	200	180	120
2. de desfacere	600	650	680	470	450
- cheltuieli de transport	250	300	350	150	100
- cheltuieli de ambalare	350	350	330	320	350

Se cere să se determine indicatorii specifici metodei Direct-Costing.

a) Determinarea desfacerii:

Denumire produs	Preț de vânzare unitar	Cantitate	Desfacere
Produs A	0,25	20.000	5.000
Produs B	0,30	25.000	7.500
Produs C	0,35	30.000	10.500
Produs D	0,20	100.000	20.000
Produs E	0,15	80.000	12.000
Total unitate	-	**255.000**	**55.000**

b) Determinarea cheltuielilor variabile de producție:

Denumire produs	Consum de materiale	Salarii directe și accesorii	Alte cheltuieli directe	Cheltuieli variabile de producție
Produs A	1.000	1.600	100	2.700
Produs B	1.500	2.000	150	3.650
Produs C	2.100	2.600	200	4.900
Produs D	6.000	11.000	180	17.180
Produs E	3.000	8.000	120	11.120
Total unitate	**13.600**	**25.200**	**750**	**39.550**

c) Determinarea cheltuielilor variabile de desfacere:

Denumire produs	Cheltuieli transport	Cheltuieli ambalare	Cheltuieli variabile de desfacere
Produs A	250	350	600
Produs B	300	350	650
Produs C	350	330	680
Produs D	150	320	470
Produs E	100	350	450
Total unitate	**1.150**	**1.700**	**2.850**

d) Determinarea contribuției brute din producție:

Denumire produs	Desfacere	Cheltuieli variabile de producție	Contribuție brută la profit din producție (D - CHV_p)
Produs A	5.000	2.700	2.300
Produs B	7.500	3.650	3.850
Produs C	10.500	4.900	5.600
Produs D	20.000	17.180	2.820
Produs E	12.000	11.120	880
Total unitate	**55.000**	**39.550**	**15.450**

e) Determinarea contribuției brute la profit din desfacere:

Scanned with OKEN Scanner

Denumire produs	Contribuție brută la profit din producție	Cheltuieli variabile de desfacere	Contribuție brută la profit din desfacere ($CBP_P - CHV_D$)
Produs A	2.300	600	1.700
Produs B	3.850	650	3.200
Produs C	5.600	680	4.920
Produs D	2.820	470	2.350
Produs E	880	450	430
Total unitate	**15.450**	**2.850**	**12.600**

f) Determinarea cheltuielilor fixe totale:

$CHfixe_T = 1.000 + 1.500 + 1.800 = 4.300$ lei

g) Determinarea rezultatului final:

Rezultat final = CBP din desfacere – Cheltuieli fixe totale
Rezultat final (profit) = 12.600 lei – 4.300 lei = 8.300 lei.

În continuare, se vor determina indicatorii specifici metodei Direct-Costing:

1. *Punctul de echilibru*: $P_e = \frac{CHfixe}{\overline{Cb_U}} = \frac{4.300}{494,11764} = 87,02381$ bucati

deci unitatea trebuie să producă 87.023,81 bucăți pentru a avea profitul zero.
unde:

$$\overline{Cb_U} = \frac{CB}{\sum Q} = \frac{12.600}{20.000+25.000+30.000+100.000+80.000} = \frac{12.600}{255.000} = 494,11764$$

2. *Factorul de acoperire*:

$$Fa_A = \frac{CB_A}{D_A} x100 = \frac{1.700}{5.000} x100 = 34\%$$

$$Fa_B = \frac{CB_B}{D_B} x100 = \frac{3.200}{7.500} x100 = 42,67\%$$

$$Fa_C = \frac{CB_C}{D_C} x100 = \frac{4.920}{10.500} x100 = 46,85\%$$

$$Fa_D = \frac{CB_D}{D_D} x100 = \frac{2.350}{20.000} x100 = 11,75\%$$

$$Fa_E = \frac{CB_E}{D_E} x100 = \frac{4.300}{12.000} x100 = 3,58\%$$

Deci, unitatea trebuie să-şi reorienteze producția spre produsul C, deoarece acoperă cel mai bine cheltuielile şi obține cel mai mare profit.

3. *Coeficientul de siguranță*: $K_S = \frac{Profit}{CB} x100 = \frac{8.300}{12.600} x100 = 65,87\%$

Scanned with OKEN Scanner

Volumul desfacerilor poate scădea cu 65,87% astfel încât unitatea să atingă pragul rentabilității (punctul de echilibru). Dacă acest procent scade mai mult unitatea se va afla în zona pierderilor, adică nu va mai înregistra profit.

Situația centralizată se prezintă astfel:

Tip de operație	Denumire produs					Total sume
	A	B	C	D	E	
1.Desfacere (preț de vânzare)	5.000	7.500	10.500	20.000	12.000	55.000
2. Cheltuieli variabile totale	3.300	4.300	5.580	17.650	11.570	42.400
2.1. de producție	2.700	3.650	4.900	17.180	11.120	39.550
- consum de materiale	1.000	1.500	2.100	6.000	3.000	13.600
- salarii directe + accesorii la salarii	1.600	2.000	2.600	11.000	8.000	25.200
- alte cheltuieli directe	100	150	200	180	120	750
2.2. de desfacere	600	650	680	470	450	2.850
- cheltuieli de transport	250	300	350	150	100	1.150
- cheltuieli ambalare	350	350	330	320	350	1.700
Contribuție brută la profit din producție	2.300	3.850	5.600	2.820	880	15.450
Contribuție brută la profit din desfacere	1.700	3.200	4.920	2.350	430	12.600
3. Cheltuieli fixe totale	-	-	-	-	-	4.300
3.1. de producție	-	-	-	-	-	1.000
3.2. de desfacere	-	-	-	-	-	1.500
3.3. de administrație	-	-	-	-	-	1.800
4. Profit	-	-	-	-	-	8.300

4. *Intervalul de siguranță:*

$I_S = D_T - dP_e = 550.000.000$ lei – 187.275.233 lei = 362.724.767 lei.

Produs	Determinarea ponderii fiecărui produs în suma produselor	Determinarea punctului de echilibru pentru fiecare produs	Determinarea desfacerii pentru fiecare produs
A	%A 20.000/255.000 = 0,078	Pe(A) = 0,078 x 87.023,81 = 6.787,8571	6.787,8571 x 2.500 = 16.969.642 lei
B	%B 25.000/255.000 = 0,098	Pe(B) = 0,098 x 87.023,81 = 8.528,3333	8.528,3333 x 3.000 = 25.585.000 lei
C	%C 30.000/255.000 = 0,117	Pe(C) = 0,117 x 87.023,81 = 10.181,785	10.181,785 x 3.500 = 35.636.247 lei
D	%D 100.000/255.000 = 0,392	Pe(D) = 0,392 x 87.023,81 = 34.113,333	34.113,333 x 2.000 = 68.226.666 lei
E	%E 80.000/255.000 = 0,313	Pe(E) = 0,313 x 87.023,81 = 27.238,452	27.238,452 x 1.500 = 40.857.678 lei
			Total 187.275.233 lei

Cu 362.724.767 lei poate scădea desfacerea pentru a ajunge la nivelul punctului de echilibru. Metoda costurilor direct cunoaşte trei variante: simplificată, evoluată şi calculația de acoperire a cheltuielilor fixe.

3.2.2. Metoda Direct – Costing. Varianta simplificată

Pe lângă trăsăturile generale specifice metodei Direct-Costing, varianta simplificată constă în efectuarea calculației şi analizei cheltuielilor de producție în

Scanned with OKEN Scanner

raport cu caracterul lor pe principalele procese economice, respectiv producţie şi desfacere, iar în cadrul acestora, pe componentele lor de bază. Cheltuielile variabile aferente fiecărui produs se calculează şi analizează separat pentru procesul de producţie şi respectiv de desfacere, iar în cadrul acestora pe principalele componente de bază (consumul de materiale, salariile directe şi accesoriile la salarii, alte cheltuieli directe, cheltuieli de transport, cheltuieli de ambalare etc.). Acest lucru dă posibilitatea determinării unei contribuţii brute la profit din producţie şi a unei contribuţii brute la profit din desfacere.

Cheltuielile fixe se determină şi ele pe principalele procese care le ocazionează, respectiv, producţie, desfacere şi administraţie, şi pe componentele lor de bază, adică cheltuieli cu salariile personalului indirect productiv şi altele care influenţează contribuţia brută la profit în vederea determinării rezultatului final.

3.2.3. Metoda Direct-Costing. Varianta evoluată

Presupune calculul contribuţiei brute la profit în trepte, în funcţie de nivelurile organizatorice şi în introducerea standardelor şi a bugetelor de cheltuieli.

Treptele de decontare a cheltuielilor fixe se constituie ţinând cont de procesele care le-au ocazionat (producţie, desfacere, administraţie). Pentru decontarea cheltuielilor fixe, în practică se constituie 5 trepte: la nivel de produs, la nivel de loc de cheltuială, la nivel de secţie, la nivel de sector de activitate şi la nivel de unitate. Standardele se aplică cheltuielilor variabile, iar bugetele de cheltuieli, celor fixe.

3.2.4. Metoda Direct-Costing. Calculaţia de acoperire a cheltuielilor fixe

Denumită şi *„calculaţia totală”*, constă în determinarea rezultatului final şi a rentabilităţii pe produs într-o formă mult mai detaliată, prin repartizarea cheltuielilor fixe ale fiecărui nivel, inclusiv cele generale de administraţie ale unităţii pe produse, în funcţie de contribuţia brută la profit, pornind de la varianta evoluată a metodei amintite.

Contribuţia brută la profit, determinată la diverse nivele organizatorice, reprezintă o sursă de informaţii suplimentare foarte importante în vederea luării deciziilor de către conducerea unităţii, deoarece arată în ce măsură cheltuielile fixe care revin fiecărui produs sunt acoperite integral sau nu, creându-se astfel profit, respectiv pierdere.

Etapele ce se parcurg în vederea înregistrării în contabilitatea de gestiune:

1. *Determinarea desfacerii la nivel de produs*: $D_i = Pv_U \times Q_i$,

unde: D_i = desfacere aferentă produsului „i”;

Q_i = cantitate aferentă produsului „i”;

Pv_U = preţ de vânzare unitar aferent produsului „i”;

2. *Determinarea cheltuielilor variabile de producţie*:

Scanned with OKEN Scanner

$$CHV_P = CHV_{PS} + \Delta_{PS},$$

unde: CHV_{PS} = cheltuieli variabile de producţie standard;

Δ_{PS} = abateri de la cheltuielile variabile de producţie standard.

3. *Determinarea contribuţiei brute la profit din producţie*:

$$CBP_{PROD} = D_i - CHV_{Pi},$$

unde: CHV_{Pi} = cheltuieli variabile de producţie aferente produsului „i".

4. *Determinarea procentului faţă de desfacere* ($\%D_1$):

$$\%D_1 = \frac{CBP_{PROD}}{Desfacere} x\,100,$$

unde: CBP_{PROD} = contribuţie brută la profit din producţie.

5. *Determinarea cheltuielilor variabile de desfacere*:

$$CHV_D = CHV_{DS} + \Delta_{DS},$$

unde: CHV_{DS} = cheltuieli variabile de desfacere standard;

Δ_{DS} =abateri de la cheltuielile de desfacere standard.

6. *Determinarea contribuţiei brute la profit din desfacere*:

$$CBP_{DESF(I)} = CBP_{PROD(i)} - CHV_{Di},$$

unde: CHV_{Di} = cheltuieli variabile de desfacere aferente produsului „i".

7. *Determinarea procentului faţă de desfacere* ($\%D_2$):

$$\%D_2 = \frac{CBP_{DESF(I)}}{Desfacere} x\,100,$$

unde: $CBP_{DESF(I)}$ = contribuţie brută la profit din desfacere (*nivel I*).

8. *Determinarea procentului de repartizare a cheltuielilor fixe la nivel de produs*:

$$\%CH_{FIXEn} = \frac{CH_{FIXEn}}{CBP_{n-1}} x\,100,$$

unde: CH_{FIXEn} = cheltuieli fixe ale nivelului „n";

CBP_{n-1} = contribuţia brută la profit a nivelului „n-1".

9. *Determinarea contribuţiei brute la profit* (*nivel II*):

$$CBP\ (nivel\ II) = CBP\ (nivel\ I) - CHfixe_i,$$

unde: $CHfixe_i$ = cheltuieli fixe aferente produsului „i".

10. *Determinarea procentului de repartizare a cheltuielilor fixe la nivel de loc de cheltuială*:

$$\%CH_{FIXEn} = \frac{CH_{FIXEn}}{CBP_{n-1}} x\,100,$$

Scanned with OKEN Scanner

unde: CH_{FIXEn} = cheltuieli fixe ale nivelului „n";

CBP_{n-1} = contribuția brută la profit a nivelului „n-1".

▪ Calculul cotei de cheltuieli fixe ale treptei a II-a ce ar reveni repartizate pe fiecare produs se realizează prin formula: $Cota(CH_i) = CBP(II) \times \%CH_{FIXE\ i}$

11. *Determinarea contribuției brute la profit* (*nivel III*):

CBP (*nivel III*) = CBP (*nivel II*) – Cheltuieli fixe pe locuri de cheltuieli.

12. *Determinarea procentului de repartizare a cheltuielilor fixe la nivel de secție*:

$$\%CH_{FIXEn} = \frac{CH_{FIXEn}}{CBP_{n-1}} \times 100,$$

unde: CH_{FIXEn} = cheltuieli fixe ale nivelului „n";

CBP_{n-1} = contribuția brută la profit a nivelului „n-1".

13. *Determinarea contribuției brute la profit* (*nivel IV*):

CBP (*nivel IV*) = CBP (*nivel III*) – Cheltuieli fixe pe secții.

14. *Determinarea procentului de repartizare a cheltuielilor fixe de desfacere*:

$$\%CH_{FIXEn} = \frac{CH_{FIXEn}}{CBP_{n-1}} \times 100,$$

unde: CH_{FIXEn} = cheltuieli fixe ale nivelului „n";

CBP_{n-1} = contribuția brută la profit a nivelului „n-1".

15. *Determinarea contribuției brute la profit* (*nivel V*):

CBP (*nivel V*) = CBP (*nivel IV*) –Cheltuieli fixe de desfacere.

16. *Determinarea procentului de repartizare a cheltuielilor fixe de administrație*:

$$\%CH_{FIXEn} = \frac{CH_{FIXEn}}{CBP_{n-1}} \times 100,$$

unde: CH_{FIXEn} = cheltuieli fixe ale nivelului „n";

CBP_{n-1} = contribuția brută la profit a nivelului „n-1".

17. *Determinarea rezultatului final*:

Rezultat final = CBP (*nivel V*) – Cheltuieli fixe generale de administrație ale unității.

Studiu de caz

O unitate cu profil industrial execută patru produse (A, B, C şi D) în următoarele cantități: A = 520.000 bucăți; B = 410.000 bucăți; C = 230.000 bucăți; D = 80.000 bucăți. În cursul lunii se înregistrează următoarele cheltuieli:

Scanned with OKEN Scanner

- directe:

Explicații	Produs A	Produs B	Produs C	Produs D	Total
Variabile					
- materiale	78.000	61.500	30.200	9.000	178.700
- salarii	25.000	22.000	14.000	6.200	67.200
- transport	4.000	3.200	1.500	500	9.200
- ambalare	1.480	1.420	890	310	4.100
Fixe					
- combustibili	2.000	3.000	4.000	1.000	10.000
Total	**110.480**	**91.120**	**50.590**	**17.010**	**269.200**

- indirecte:

Explicații	Secție	Administrație	Desfacere	Total
- reparații revizii tehnice	5.320	-	-	5.320
- energie electrică	29.050	-	-	29.050
- materiale de natura obiectelor de inventar	258	-	-	258
- protecția muncii	2.320	-	-	2.320
- întreținere clădiri	1.400	-	-	1.400
- salarii	10.000	8.000	900	18.900
- amortizare mobilier birou/utilaje	4.600	2.600	-	7.200
Total	**52.948**	**10.600**	**900**	**64.448**

Situația volumului producției, costurilor antecalculate și prețurilor de vânzare se prezintă astfel:

Explicații	Produs A	Produs B	Produs C	Produs D
Cantitate vândută (bucăți)	519.000	409.000	228.000	78.000
Costuri antecalculate (lei/bucată)	0,230	0,232	0,220	0,222
Prețuri de vânzare (lei/bucată)	0,270	0,275	0,280	0,285

Situația volumului producției fabricate și valoarea cheltuielilor pe ultimele șase luni se prezintă astfel:

Luna	Volum fizic al producției	Cheltuieli cu revizii tehnice și reparații	Cheltuieli cu en. electrică scopuri motrice	Cheltuieli cu mat. de natura obiectelor de inventar	Cheltuieli cu protecția muncii
Iulie	1.460.000	6.090	31.600	285	3.050
August	1.380.000	5.780	30.200	262	2.820
Septembrie	1.290.000	5.420	28.500	249	2.689
Octombrie	1.200.000	5.050	26.920	233	2.582
Noiembrie	1.320.000	5.190	27.080	242	2.412
Decembrie	1.350.000	5.320	29.050	258	2.320

Pornind de la datele studiului de caz se va proceda la înregistrarea operațiilor contabile după cum urmează:

1. Înregistrarea cheltuielilor variabile de producție:

Scanned with OKEN Scanner

Etapa I
Colectarea cheltuielilor pe destinații

Nr. crt.	Explicații	Cont debit	Cont credit	Sumă debit	Sumă credit
1.	Înregistrarea cheltuielilor variabile de producție	921.01 A 921.01 B 921.01 C 921.01 D	901	107.000 86.700 45.700 15.700	255.100
2.	Înregistrarea cheltuielilor variabile de desfacere	921.02 A 921.02 B 921.02 C 921.02 D	901	1.480 1.420 890 310	4.100
3.	Înregistrarea cheltuielilor fixe	924.01 A 924.01 B 924.01 C 924.01 D 924.02 924.04 924.05	901	2.000 3.000 4.000 1.000 16.000 900 10.600	37.500
4.	Înregistrarea cheltuielilor semivariabile	923.01 923.02 923.03 923.04	901	5.320 29.050 258 2.320	36.948

unde:

Explicații	Produs A	Produs B	Produs C	Produs D
1. Cheltuieli materiale	78.000	61.500	30.200	9.000
2. Cheltuieli de transport	4.000	3.200	1.500	500
3. Cheltuieli salariale	25.000	22.000	14.000	6.200
Total	**107.000**	**86.700**	**45.700**	**15.700**

Explicații	Suma
1. Cheltuieli cu combustibili produs A	2.000
2. Cheltuieli cu combustibili produs B	3.000
3. Cheltuieli cu combustibili produs C	4.000
4. Cheltuieli cu combustibili produs D	1.000
Cheltuieli fixe pe produse – Total	***10.000***
1. Cheltuieli amortizare utilaje	46.00
2. Cheltuieli întreținere clădiri	1.400
3. Cheltuieli salarii și asimilate personal indirect productiv	10.000
Cheltuieli fixe de producție – Total	***16.000***
1. Cheltuieli salarii și asimilate personal de conducere	80.00
2. Cheltuieli cu amortizarea mobilierului de birou	2.600
Cheltuieli fixe de administrație – Total	***10.600***
Cheltuieli fixe de desfacere – Total	***900***

Etapa a II-a
Delimitarea cheltuielilor indirecte de producție în: variabile și fixe

Delimitarea cheltuielilor indirecte de producție se va realiza cu ajutorul procedeului punctelor extreme. Pentru a putea desfășura calculele se va utiliza situația producției fabricate și a cheltuielilor pe ultimele șase luni, prezentată la începutul aplicației.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

** Cheltuieli cu reparații și revizii tehnice:*

a. Determinarea unei cheltuieli variabile unitare ca raport între variația cheltuielilor în două puncte extreme și variația producției în două puncte extreme:

$$CH_{VU} = \frac{Ch_{max} - Ch_{min}}{Q_{max} - Q_{min}} = \frac{6.090 - 5.050}{1.460.000 - 1.200.000} = 0{,}004 \text{ lei/bucata}$$

b. Stabilirea cheltuielilor variabile:

Explicații	Cheltuială variabilă unitară	Volum producție	Cheltuieli variabile
Produs A	0,004	520.000	2.080
Produs B	0,004	410.000	1.640
Produs C	0,004	230.000	920
Produs D	0,004	80.000	320
Total	-	**1.240.000**	**4.960**

c. Stabilirea cheltuielilor fixe: 5.320 – 4.960 = 360 lei

** Cheltuieli cu energia electrică în scopuri motrice:*

a. Determinarea unei cheltuieli variabile unitare ca raport între variația cheltuielilor în două puncte extreme și variația producției în două puncte extreme:

$$CH_{VU} = \frac{Ch_{max} - Ch_{min}}{Q_{max} - Q_{min}} = \frac{31.600 - 26.920}{1.460.000 - 1.200.000} = 0{,}018 \text{ lei/bucata}$$

b. Stabilirea cheltuielilor variabile:

Denumire produs	Cheltuială variabilă unitară	Volum producție	Cheltuieli variabile
Produs A	0,018	520.000	9.360
Produs B	0,018	410.000	7.380
Produs C	0,018	230.000	4.140
Produs D	0,018	80.000	1.440
Total	-	**1.240.000**	**22.320**

c. Stabilirea cheltuielilor fixe: 29.050 – 22.320 = 6.730 lei

** Cheltuieli cu materialele de natura obiectelor de inventar:*

a. Determinarea unei cheltuieli variabile unitare ca raport între variația cheltuielilor în două puncte extreme și variația producției în două puncte extreme:

$$CH_{VU} = \frac{Ch_{max} - Ch_{min}}{Q_{max} - Q_{min}} = \frac{285 - 233}{1.460.000 - 1.200.000} = 0{,}0002 \text{ lei/bucata}$$

b. Stabilirea cheltuielilor variabile:

Denumire produs	Cheltuială variabilă unitară	Volum producție	Cheltuieli variabile
Produs A	0,0002	520.000	104
Produs B	0,0002	410.000	82
Produs C	0,0002	230.000	46
Produs D	0,0002	80.000	16
Total	-	**1.240.000**	**248**

c. Stabilirea cheltuielilor fixe: 258 – 248 = 10 lei

* *Cheltuieli cu protecţia muncii:*

a. Determinarea unei cheltuieli variabile unitare ca raport între variaţia cheltuielilor în două puncte extreme şi variaţia producţiei în două puncte extreme:

$$CH_{VU} = \frac{Ch_{max} - Ch_{min}}{Q_{max} - Q_{min}} = \frac{3.050 - 2.582}{1.460.000 - 1.200.000} = 0{,}0018 \text{ lei/bucata}$$

b. Stabilirea cheltuielilor variabile:

Denumire produs	Cheltuială variabilă unitară	Volum producţie	Cheltuieli variabile
Produs A	0,0018	520.000	936
Produs B	0,0018	410.000	738
Produs C	0,0018	230.000	414
Produs D	0,0018	80.000	144
Total	-	**1.240.000**	**2.232**

c. Stabilirea cheltuielilor fixe: 2.320 – 2.232 = 88 lei

În contabilitatea de gestiune se va înregistra:

Nr. crt.	Explicaţii	Cont debit	Cont credit	Sumă debit	Sumă credit
5.	Separarea cheltuielilor cu reparaţiile şi reviziile tehnice în: variabile şi fixe	921.01 A 921.01 B 921.01 C 921.01 D 924.02	923.01	2.080 1.640 920 320 360	5.320
6.	Separarea cheltuielilor cu energia electrică în scopuri motrice în: variabile şi fixe	921.01 A 921.01 B 921.01 C 921.01 D 924.02	923.02	9.360 7.380 4.140 1.440 6.730	29.050
7.	Separarea cheltuielilor cu materialele de natura obiectelor de inventar în: variabile şi fixe	921.01 A 921.01 B 921.01 C 921.01 D 924.02	923.03	104 82 46 16 10	258
8.	Separarea cheltuielilor cu protecţia muncii în: variabile şi fixe	921.01 A 921.01 B 921.01 C 921.01 D 924.02	923.04	936 738 414 144 88	2.320

Etapa a III-a
Determinarea şi înregistrarea veniturilor aferente producţiei vândute

Nr. crt.	Explicaţii	Cont debit	Cont credit	Sumă debit	Sumă credit
9.	Înregistrarea veniturilor aferente producţiei vândute	901	931.01 931.02 931.03 931.04	338.675	140.130 112.475 63.840 22.230

Scanned with OKEN Scanner

unde:

Denumire produs	Cantitate obținută	Cantitate vândută	Preț de vânzare unitar	Venituri din vânzare
Produs A	520.000	519.000	0,270 lei/bucată	140.130
Produs B	410.000	409.000	0,275 lei/bucată	112.475
Produs C	230.000	228.000	0,280 lei/bucată	63.840
Produs D	80.000	78.000	0,285 lei/bucată	22.230
Total	**1.240.000**	**1.234.000**	-	**338.675**

Etapa a IV-a
Calcularea şi înregistrarea producției obținute în cadrul unității

Nr. crt.	Explicații	Cont debit	Cont credit	Sumă debit	Sumă credit
10.	Înregistrarea producției obținute în cadrul unității	9445 A 9445 B 9445 C 9445 D	902 A 902 B 902 C 902 D	119.600 95.120 50.600 17.760	119.600 95.120 50.600 17.760

unde:

Denumire produs	Cantități obținute	Cost antecalculat	Valoare
Produs A	520.000	0,230 lei/bucată	119.600
Produs B	410.000	0,232 lei/bucată	95.120
Produs C	230.000	0,220 lei/bucată	50.600
Produs D	80.000	0,222 lei/bucată	17.760
Total	**1.240.000**	-	**283.080**

Etapa a V-a
Decontarea cheltuielilor variabile de producție şi descărcarea gestiunii de produsele finite vândute

Nr. crt.	Explicații	Cont debit	Cont credit	Sumă debit	Sumă credit
11.	Înregistrarea decontării cheltuielilor variabile de producție efective	902 A 902 B 902 C 902 D	921.01 A 921.01 B 921.01 C 921.01 D	119.480 96.540 51.220 17.620	119.480 96.540 51.220 17.620
12.	Înregistrarea descărcării de produsele finite vândute	931 A 931 B 931 C 931 D	9445 A 9445 B 9445 C 9445 D	119.370 94.888 50.160 17.316	119.370 94.888 50.160 17.316

unde:

Explicații	Cantități vândute	Cost antecalculat	Valoare (lei)
Produs A	519.000	0,230 lei/bucată	119.370
Produs B	409.000	0,232 lei/bucată	94.888
Produs C	228.000	0,220 lei/bucată	50.160
Produs D	78.000	0,222 lei/bucată	17.316

Scanned with OKEN Scanner

Etapa a VI-a
Înregistrarea abaterilor de la cheltuielile variabile de producție standard

Nr. crt.	Explicații	Cont debit	Cont credit	Sumă debit	Sumă credit
13.	Înregistrarea abaterilor de la cheltuielile variabile de producție standard	931 A 931 B 931 C 931 D	9448 A 9448 B 9448 C 9448 D	110 1.652 1.060 304	110 1.652 1.060 304

unde:

Explicații	Cheltuieli variabile producție efective	Cheltuieli variabile producție standard	Abateri
Produs A	119.480	119.370	+ 110
Produs B	96.540	94.888	+ 1.652
Produs C	51.220	50.160	+ 1.060
Produs D	17.620	17.316	+ 304

Etapa a VII-a
Înregistrarea cheltuielilor variabile de desfacere standard

Nr. crt.	Explicații	Cont debit	Cont credit	Sumă debit	Sumă credit
14.	Înregistrarea cheltuielilor variabile de desfacere standard	9445 A 9445 B 9445 C 9445 D	902 A 902 B 902 C 902 D	1.404 1.127,50 644 228	1.404 1.127,50 644 228

unde:

Explicații	Cantitate obținută	Preț de vânzare unitar	Venituri vânzare	Cheltuieli de desfacere (1%)
Produs A	520.000	0,270 lei/bucată	140.400	1.404,00
Produs B	410.000	0,275 lei/bucată	112.750	1.127,50
Produs C	230.000	0,280 lei/bucată	64.400	644,00
Produs D	80.000	0,285 lei/bucată	22.800	228,00
Total	1.240.000	-	340.350	3.403,50

Etapa a VIII-a
Decontarea şi înregistrarea cheltuielilor variabile de desfacere efective

Nr. crt.	Explicații	Cont debit	Cont credit	Sumă debit	Sumă credit
15.	Înregistrarea cheltuielilor variabile de desfacere efective	902 A 902 B 902 C 902 D	921.02 A 921.02 B 921.02 C 921.02 D	1.480 1.420 890 310	1.480 1.420 890 310

Etapa a IX-a
Înregistrarea cheltuielilor variabile de desfacere standard aferente cantității vândute

Nr. crt.	Explicații	Cont debit	Cont credit	Sumă debit	Sumă credit
16.	Înregistrarea cheltuielilor variabile de desfacere standard aferente cantității vândute de unitate	931 A 931 B 931 C 931 D	9445 A 9445 B 9445 C 9445 D	1.401,30 1.124,75 638,40 222,30	1.401,30 1.124,75 638,40 222,30

Scanned with OKEN Scanner

unde:

Explicații	Cantitate vândută	Preț de vânzare unitar	Venituri vânzare	Cheltuieli de desfacere (1%)
Produs A	519.000	0,270 lei/bucată	140.130	1.401,30
Produs B	409.000	0,275 lei/bucată	112.475	1.124,75
Produs C	228.000	0,280 lei/bucată	63.840	638,40
Produs D	78.000	0,285 lei/bucată	22.230	222,30

Etapa a X-a
Înregistrarea abaterilor de la cheltuielile variabile de desfacere standard

Nr. crt.	Explicații	Cont debit	Cont credit	Sumă debit	Sumă credit
17.	Înregistrarea abaterilor de la cheltuielile variabile de desfacere standard	931 A 931 B 931 C 931 D	9448 A 9448 B 9448 C 9448 D	78,70 295,25 251,60 87,70	78,70 295,25 251,60 87,70

unde:

Explicații	Cheltuieli variabile desfacere efective	Cheltuieli variabile desfacere standard	Abateri
Produs A	14.80	1,401,30	+ 78,70
Produs B	14.20	1,124,70	+ 295,25
Produs C	8.90	638,40	+ 251,60
Produs D	3.10	222,30	+ 87,70

Etapa a XI-a
Stabilirea diferențelor dintre costurile efective şi cele standard pentru producție şi desfacere

Nr. crt.	Explicații	Cont debit	Cont credit	Sumă debit	Sumă credit
18.	Înregistrarea diferențelor dintre costurile efective şi cele standard pentru producție şi desfacere	9448 A 9448 B 9448 C 9448 D	902 A 902 B 902 C 902 D	44,00 1.712,50 866,00 58,00	44,00 1.712,50 866,00 58,00

unde:

Produs	Producție		Desfacere		Diferențe
	efectiv	standard	efectiv	standard	
A	119.480	119.600	1.480	1.404,00	- 44,00
B	96.540	95.120	1.420	1.127,50	+ 1.712,50
C	51.220	50.600	890	644,00	+ 866,00
D	17.620	17.760	310	228, 00	- 58,00
Total	**284.860**	**283.080**	**4.100**	**3.403,50**	**+ 2.476,50**

Etapa a XII-a
Înregistrarea diferențelor de preț aferente produselor vândute

Se utilizează relația de calcul următoare:

$$K_{9448} = \frac{Si_{9448} + Rd_{9448}}{Si_{9445} + Rd_{9445}}, \text{ unde: } Rc_{9448} = Rc_{9445} \times K_{9448}$$

Scanned with OKEN Scanner

$$K_{9448(A)} = \frac{-44}{121.004} = -0{,}00036, \text{ unde: } Rc_{9448(A)} = -0{,}00036 \times 120.771{,}30 = -43{,}92 \text{ lei}$$

$$K_{9448(B)} = \frac{1.712{,}50}{96.247{,}50} = 0{,}0177, \text{ unde: } Rc_{9448(B)} = 0{,}0177 \times 96.012{,}75 = 1.708{,}32 \text{ lei}$$

$$K_{9448(C)} = \frac{866}{51.244} = 0{,}0168, \text{ unde: } Rc_{9448(C)} = 0{,}0168 \times 50.798{,}40 = 858{,}47 \text{ lei}$$

$$K_{9448(D)} = \frac{-58}{17.988} = -0{,}0032, \text{ unde: } Rc_{9448(D)} = -0{,}0032 \times 17.538{,}30 = -56{,}55 \text{ lei}$$

Nr. crt.	Explicații	Cont debit	Cont credit	Sumă debit	Sumă credit
19.	Înregistrarea diferențelor de preț aferente produselor vândute	931 A 931 B 931 C 931 D	9448 A 9448 B 9448 C 9448 D	43,92 1.708,32 858,47 56,55	43,92 1.708,32 858,47 56,55

Etapa a XIII-a
Înregistrarea contribuției brute la profit din desfacere

Nr. crt.	Explicații	Cont debit	Cont credit	Sumă debit	Sumă credit
20.	Înregistrarea contribuției brute la profit din desfacere	931 A 931 B 931 C 931 D	903	19.170 14.515 11.730 4.300	49.715

unde:

Explicații	Desfacere	Cheltuieli variabile producție	Cheltuieli variabile desfacere	CBP nivel I
Produs A	140.130	119.480	1.480	19.170
Produs B	112.475	96.540	1.420	14.515
Produs C	63.840	51.220	890	11.730
Produs D	22.230	17.620	310	4.300

Etapa a XIV-a
Decontarea cheltuielilor fixe

Nr. crt.	Explicații	Cont debit	Cont credit	Sumă debit	Sumă credit
21.	Decontarea cheltuielilor fixe pe produse	903	924.01 A 924.01 B 924.01 C 924.01 D	10.000	2.000 3.000 4.000 1.000
22.	Decontarea cheltuielilor fixe ale locurilor de cheltuieli	903	924.02	23.188	23.188
23.	Decontarea cheltuielilor fixe de desfacere	903	924.04	900	900
24.	Decontarea cheltuielilor fixe de administrație	903	924.05	10.600	10.600

Etapa a XV-a
Stabilirea rezultatului

Nr. crt.	Explicații	Cont debit	Cont credit	Sumă debit	Sumă credit
25.	Stabilirea rezultatului obținut	901	903	5.027	5.27

Scanned with OKEN Scanner

3.3. Metoda Kaizen Costing sau gestiunea continuă a costului

În prezent, mediul economic din ţara noastră, dar şi din întreaga lume, este total imprevizibil şi agresiv sub aspectul concurenţei. Condiţiile de criză fac tot mai dificilă pentru un manager de entitate implementarea unei strategii de succes sau adoptarea unei tehnici sau metode de calculaţie în măsură să furnizeze informaţii de tip cost capabile să sporească eficacitatea. În pofida acestui mediu economico-financiar turbulent din economia românească, există preocupări pentru iniţierea şi implementarea unor metode şi tehnici de management în măsură să conducă la fundamentarea unui sistem operativ de urmărire a costurilor.

Calitatea înseamnă satisfacerea continuă a cerinţelor clienţilor, *calitatea totală* presupune satisfacerea continuă a cerinţelor clienţilor în condiţiile unor costuri minime, iar *managementul calităţii totale* asigură satisfacerea continuă a cerinţelor clienţilor în condiţiile unor costuri minime cu implicarea salariaţilor.

Menţinerea şi *ameliorarea* sunt două concepte inseparabile în managementul japonez. Ameliorarea este analizată prin doi termeni: ***kaizen*** şi ***inovaţie***.

Kaizen este un concept de management japonez lansat de Masaaki Imai care s-a dovedit a fi cheia succesului competitiv japonez. Semnificaţia acestui concept este: KAI=*schimbare* şi ZEN=*pentru mai bine*, iar în traducere „îmbunătăţirea continuă", adică mici ameliorări aduse prin eforturi permanente. Spre deosebire de concepţia occidentală, care presupune schimbare totală, la intervale mari de timp, cu folosirea unui volum mare de resurse şi cu un nivel ridicat al costurilor, prin Kaizen Costing se urmăreşte o îmbunătăţire graduală, lentă, dar continuă cu ameliorări de la o zi la alta şi care să se desfăşoare la costuri minime.

Mesajul strategiei Kaizen Costing este acela că nu trebuie să treacă o zi fără să intervină o ameliorare în activitatea fiecărui salariat sau a fiecărei entităţi. Japonezii au demonstrat că, prin aplicarea acestei strategii, îmbunătăţirea se realizează cu un minim de cheltuieli. Caracteristicile specifice care asigură abordarea cu succes a activităţilor kaizen sunt următoarele:

- face abstracţie de toate ideile aplicate până în prezent în producţie;
- respinge în totalitate situaţia existentă;
- nu caută perfecţiunea, caută o îmbunătăţire de 40-50% a situaţiei existente, însă la un nivel acceptabil al costurilor;
- oferă posibilitatea oricărui manager de a-şi folosi abilităţile proprii;
- ideile emanate de mai multe persoane sunt mai bune decât ideea unei singure persoane;
- îmbunătăţirile nu au limite.

Managementul prin Kaizen Costing este orientat pe îmbunătăţirea fiecărui proces din fişa tehnologică a unui produs, scopul principal fiind eliminarea pierderilor şi minimizarea costurilor.

Îmbunătăţirea proceselor asigură eficienţa fabricaţiei, activităţile de tip kaizen asigurând o maximizare a valorii produsului corespunzător cu cerinţele beneficiarului, o diferenţiere calitativă a acestuia.

Scanned with OKEN Scanner

Inovaţia se realizează prin schimbări bruşte şi generează ameliorări radicale, în raport cu situaţia iniţială, care se datorează unor investiţii importante în tehnologie performanţă şi în echipamente. Figurile 1, 2 şi 3 prezintă această distincţie între inovaţie, kaizen şi mentenanţă:

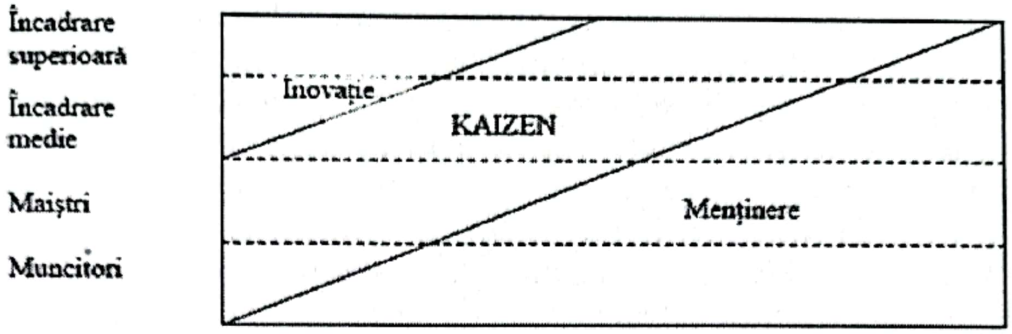


Figura nr. 3.1. - Percepţia japoneză

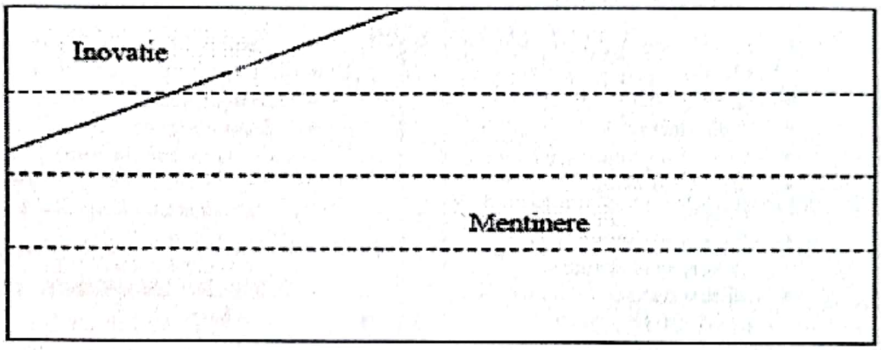


Figura nr. 3.2. - Percepţia occidentală

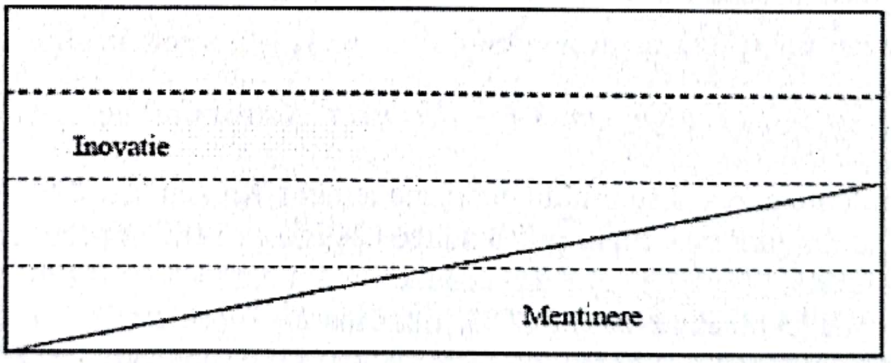


Figura nr. 2.3. - Concepţia bazată pe inovaţie

Sugerând strategia paşilor mărunţi, Kaizen Costing este un concept *„umbrelă"* care asimilează principalele metode şi concepţii practicate în managementul calităţii din Japonia şi a căror valoare este recunoscută la nivel mondial. Superioritatea conceptului rezultă din faptul că prin aplicarea strategiei paşilor mărunţi, resursele necesare sunt nesemnificative, în timp ce strategiile bazate pe inovaţii implică investiţii foarte mari, cu toate că, rezultatele sunt relativ aceleaşi. În plus, Kaizen pune în prim plan salariaţii entităţii, care sunt motivaţi să

Scanned with OKEN Scanner

participe conştient şi responsabil la realizarea obiectivelor entităţii. În cadrul acestui proces dimensiunea cea mai importantă este cea organizaţională, capacitatea de a comunica. Succesul aplicării acestui demers este dat de cunoştinţe tehnice şi manageriale puse în comun şi de aplicarea unor instrumente de gestiune transversal (ABC, benchmarking)[52].

În aplicarea strategia Kaizen Costing managerii se bazează şi pe alte tehnici, metode şi instrumente precum: cercurile calităţii, sistemul de sugestii, kanban, mentenanţă productivă totală, planuri de acţiune, etc. Reuşita acestei strategii este condiţionată de o serie de schimbări în cultura entităţii şi în sistemul de valori pe care aceasta se bazează.

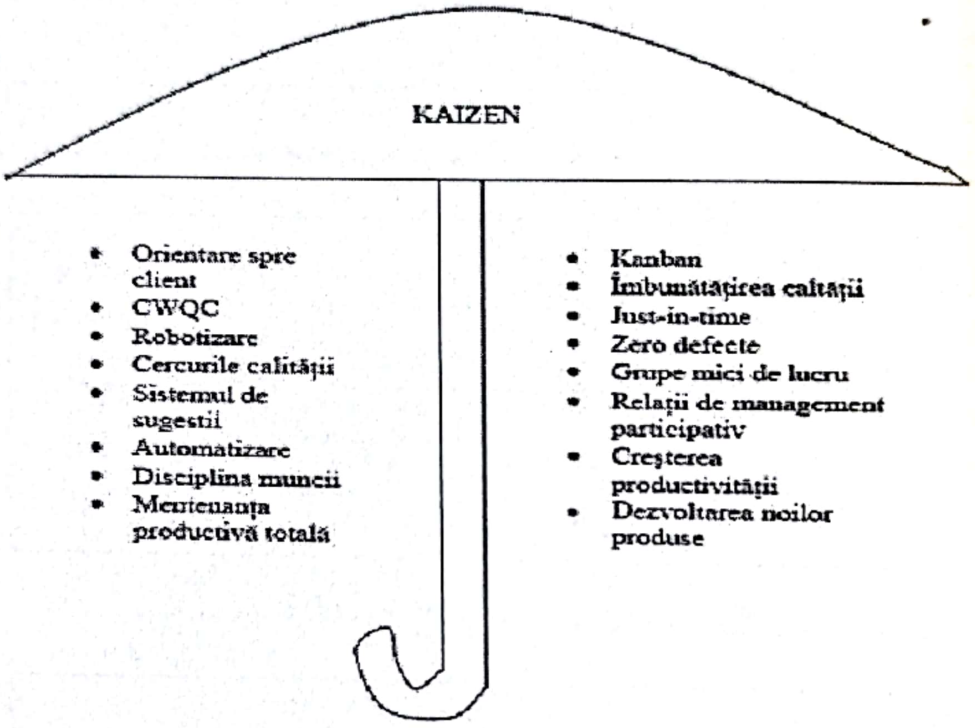


Figura nr. 3.4. – „Umbrela" Kaisen Costing

Implementarea sistemului de management Kaizen Costing în organizaţiile economice din ţara noastră ar putea aduce câştiguri imediate prin eliminarea risipei şi a pierderilor, prin creşterea productivităţii muncii cu 20-30%, reducerea costurilor de exploatare cu 15-20%, diminuarea suprafeţelor utilizate, reducerea necesarului de echipamente şi creşterea gradului de folosire a celor rămase, creşterea motivaţiei personalului.

Kaizen Costing îndreaptă atenţia şi interesul entităţii spre acele locuri unde se poate reduce costul, adică spre operaţionalitatea procesului de producţie şi desfăşurarea acestuia în modul cel mai eficient. Spre deosebire de metoda Target Costing (utilizat de către personalul de design înainte ca produsul să fie în

[52] Briciu S., *Contabilitatea managerială. Aspecte teoretice şi practice*, Editura Economică, Bucureşti, 2006, p. 96

Scanned with OKEN Scanner

fabricaţie), Kaizen Costing este utilizat de către personalul din producţie în timpul fabricării produsului.

Ambele urmăresc aceeaşi ţintă, însă se deosebesc prin modul de stabilire a ei: în perspectivă metoda Target Costing porneşte de la consideraţiile clienţilor, în timp ce metoda Kaizen Costing se bazează pe profitabilitatea obiectivelor impuse de manageri.

Ca metodă de calculaţie şi redimensionare a costurilor, Kaizen Costing reprezintă manifestarea întoarcerii la sursă, prin cauzele performanţei şi originile productivităţii, lucru posibil într-o viziune transversală şi realizând o analiză a proceselor conform metodei ABC. *„Demersul de reducere a costului rezultă din compararea costului-ţintă cu cel estimat şi se realizează din perspectiva valorii, printr-un proces iterativ de ameliorare continuă."*[53]. Astfel că în atenţia metodei Kaizen Costing nu se află produsul, ci procesul de fabricaţie, acesta fiind mai mult decât o simplă metodă de cost, şi anume, un instrument de management global.

Evident sunt şi factori care împiedică implementarea şi obţinerea de rezultate bune în entităţile româneşti. Între aceştia, cea mai mare influenţă o are mentalitatea sau profilul psihologic al românilor, care nu favorizează înfăptuirea cerinţelor acestui tip de management, dar există o serie de critici şi cu privire la stresul la care ar fi supus personalul.

În concluzie, metoda Kaizen Costing este sistemul ideal de management pentru reducerea costurilor. Prin aplicarea acestui stil de management în domeniul contabilităţii manageriale, entităţile cu resurse puţine ar putea diminua considerabil impactul negativ al actualei crize economice şi financiare.

Aşa cum arăta Masaaki Imai: *„Restructurarea sau reinventarea companiei dumneavoastră poate fi distructivă, costisi-toare şi frecvent nefuncţională. Aplicând Kaizen în gemba* (loc de muncă, acolo unde se produce acţiunea) *se realizează îmbunătăţiri importante, cu costuri mici, în procesele esenţiale ale afacerii – producţie şi servicii – şi se pot obţine, ca niciodată până acum salturi majore în satisfacerea clientului, în calitate, productivitate şi profitabilitate"*.

Studiu de caz[54]

Divizia Motoare furnizează motoare celor 7 divizii de asamblare de la General Motors, firmă care de-a lungul existenţei a evoluat de la un asamblor care achiziţiona toate componentele de pe piaţă la un constructor de automobile care controla tot procesul de fabricaţie. Recent, managerii diviziilor de asamblare şi-au arătat nemulţumirea faţă de obligaţia de a cumpăra numai din intern, adică de la Divizia Motoare, argumentând că furnizorii interni se bucură de un statut privilegiat şi au devenit ineficienţi, cerând să li se acorde dreptul de a se aproviziona din exterior. După mai multe discuţii, managerii anunţă că orice divizie care nu generează o profitabilitate satisfăcătoare va fi lichidată. Managerul

[53] Albu N., Albu C., *Instrumente de management al performanţei*, Vol. I, Editura Economică, Bucureşti, 2003, p. 246

[54] Acest exemplu este preluat din Kaplan, R.S., Atkinson, A.A., *Advanced Management Accounting*, third edition, Prentice Hall International, 1998, pp. 230-236.

Scanned with OKEN Scanner

diviziei Motoare a organizat un grup, format din salariaţi şi un consultant, care să realizeze o analiză. Raportul lor a concluzionat că motoarele depăşesc cu 25% costul concurenţilor. După acest fapt revelator, s-a decis implementarea metodei Target Costing care să consolideze eforturile în direcţia reducerii costului.

Pe baza interviurilor cu clienţii cu diviziile de asamblare, s-a observat că sunt 4 caracteristici importante care constituie valoare pentru clienţi: puterea, consumul de carburanţi, greutatea şi zgomotul. De regulă, pentru a creşte puterea motorului şi a reduce zgomotul se angajează costuri mai mari, iar o greutate mare şi un consum mare de carburant presupune costuri mai mici de fabricaţie. În plus, există interacţiuni între aceste caracteristici. Analizând structura existentă, s-a ajuns la concluzia că se va reduce complexitatea liniei de producţie prin oferirea a trei motoare noi care reprezintă adaptări ale celor existente. Fiecare motor oferă un mix unic al celor patru caracteristici. Aceste trei motoare de bază vor putea fi modificate pentru a îndeplini cerinţele fiecărui client. Tabelul următor conţine detalii referitoare la cele trei tipuri de motoare:

Tabelul nr. 3.10.

Explicaţii	Motorul 1	Motorul 2	Motorul 3
Volumul proiectat	850.000	2.200.000	1.500.000
Preţul ţintă mediu	7.500	4.500	6.000
Marja ţintă	1.100	800	1.000
Costul ţintă	6.400	3.700	5.000
Costul materiilor prime	2.500	1.800	2.300
Costul componentelor cumpărate	2.200	1.400	1.200
Costuri indirecte	3.317	1.649	2.699
Cost proiectat	8.017	4.849	6.199

Depăşirea costului proiectat faţă de costul-ţintă necesită un exerciţiu de reducere a costului. Primul pas îl reprezintă identificarea naturii costurilor indirecte pentru fiecare motor. O analiză atentă a acestora a condus la următoarele date:

Cheltuieli indirecte de producţie, determinate de numărul de produse:

Costul	Inductor de costuri	Cost inductor	Volumul inductorului		
			Motor 1	Motor 2	Motor 3
Asamblare	Număr de ore de asamblare	35	7	3	5
Control calitate	Număr de ore de inspecţie	42	2	1	2
Manoperă	Număr de ore de muncă	35	3	1	3
Manipularea materialelor	Număr de ore	28	5	2	4

Cheltuieli indirecte de producţie, determinate de numărul de loturi:

Activitate	Inductor de costuri	Cost inductor	Volumul inductorului		
			Motor 1	Motor 2	Motor 3
Mutare	Număr de mutări	50	7	5	4
Setare	Ore de setare	250	8	4	7

Scanned with OKEN Scanner

Cheltuieli indirecte de producţie, legate de existenţa produsului:

Explicaţii	Motor 1		Motor 2		Motor 3	
Cost	Total	Pe produs	Total	Pe produs	Total	Pe produs
Inginerie	80 mil.	94	45	20	55	37
Supervizare	8 mil.	9	8	4	8	5

Cheltuieli indirecte ale funcţiilor-suport:

Cost	Inductor de cost	Cost inductor	Volumul inductorului		
			Motor 1	Motor 2	Motor 3
Generale de administraţie	Număr de ore de muncă	18	17	7	14
Cheltuieli de regie	Costul materialelor	0,02	2.500	1.800	2.300

Costul pentru fiecare unitate de produs se obţine divizând costul total bugetat la volumul aşteptat al vânzărilor. Costul estimat conduce la următoarele valori:

Explicaţii	Motor 1	Motor 2	Motor 3
Volumul vânzărilor	850.000	2.200.000	1.500.000
Preţul	7.500	4.500	6.000
Costul materialelor - materii prime - componente	 2.500 2.200	 1.800 1.400	 2.300 1.200
Cheltuieli de producţie legate de nr. de bucăţi - asamblare - asigurarea calităţii - reprelucrare - manipulare	 245 84 105 140	 105 42 35 56	 175 84 105 112
Costuri legate de loturi - mutare - setare	 350 2.000	 250 1.000	 200 1.750
Costuri legate de produs - inginerie - supervizare	 94 9	 20 4	 37 5
Costuri de susţinere - generale - de regie	 306 50	 126 36	 252 46
Cost total proiectat	8.017	4.849	6.199
Profit – proiectat	- 517	- 349	- 199
Profit – ţintă	1.100	800	1.000
Excesul profitului proiectat peste ţintă	- 1.617	- 1.149	- 1.199

Ingineria valorii

Datorită necesităţii reducerii costului, divizia motoare formează o echipă care să lucreze împreună pentru reducerea costului. Primul pas pe care îl va face echipa este un exerciţiu de inginerie a valorii. Echipa va achiziţiona motoare de la concurenţi, le va dezmembra pentru a dezvolta noi idei de design. În paralel, inginerii caută noi designuri care să aibă aceleaşi funcţii cu un cost mai mic şi să elimine funcţiile nedorite. În urma activităţii de inginerie a valorii se obţin următoarele rezultate:

Scanned with OKEN Scanner

Element schimbat	Motor 1	Motor 2	Motor 3
Costul materiilor prime	2.400	1.600	2.200
Costul componentelor	2.100	1.300	1.000
Ore de asamblare	6	2	4
Reprelucrare	2	Nicio schimbare	2

Aceste schimbări vor modifica în calculul costului următoarele linii:

Explicații	Motor 1	Motor 2	Motor 3
Volumul vânzărilor	850.000	2.200.000	1.500.000
Prețul	7.500	4.500	6.000
Costul materialelor			
- materii prime	2.400	1.600	2.200
- componente	2.100	1.300	1.000
Cheltuieli de producție legate de numărul de bucăți			
- asamblare	210	70	140
- asigurarea calității	84	42	84
- reprelucrare	70	35	70
- manipulare	140	56	112
Costuri legate de loturi			
- mutare	350	250	200
- setare	2.000	1.000	1.750
Costuri legate de produs			
- inginerie	94	20	37
- supervizare	9	4	5
Costuri de susținere			
- generale	270	108	216
- de regie	48	32	44
Cost total proiectat	**7.709**	**4.492**	**5.791**
Profit – proiectat	**- 209**	**8**	**209**
Profit – țintă	**1.100**	**800**	**1.000**
Excesul profitului proiectat peste țintă	**- 1.309**	**- 792**	**- 791**

Analiza funcțională

În continuare, echipa va analiza puterea, consumul, greutatea şi zgomotul pentru fiecare din cele trei motoare. Prin intervievarea clienților se încearcă identificarea situațiilor în care o schimbare în oricare din aceste elemente, în sus sau în jos, va creşte (sau va reduce) costul mai mult (sau mai puțin) decât creşterea (sau reducerea) prețului pe care clientul este dispus să-l plătească. Ținând cont de aceste modificări, prețurile celor trei motoare devin 7.200, 4.800 şi 6.300, cheltuielile cu materiile prime devin 2.200, 1.700 şi 2.400, orele de asamblare devin 4, 3 şi 5, iar manipularea materialelor solicită 5, 3 4 ore, cheltuielile cu ingineria devin 70 mil. 50 mil. şi 62 mil. Costul proiectat devine:

Explicații	Motorul 1	Motorul 2	Motorul 3
Volumul vânzărilor	850.000	2.200.000	1.500.000
Prețul	7.200	4.800	6.300
Costul materialelor			
- materii prime	2.200	1.700	2.400
- componente	2.100	1.300	1.000
Cheltuieli de producție legate de bucăți			

Scanned with OKEN Scanner

- asamblare - asigurarea calităţii - reprelucrare - manipulare	140 84 70 140	105 42 35 84	175 84 70 112
Costuri legate de loturi - mutare - setare	350 2.000	250 1.000	200 1.750
Costuri legate de produs - inginerie - supervizare	82 9	23 4	41 5
Costuri de susţinere - generale - de regie	234 44	144 34	234 48
Cost total proiectat	**7.387**	**4.695**	**6.053**
Profit – proiectat	**- 187**	**105**	**247**
Profit – ţintă	**1.100**	**800**	**1.000**
Excesul profitului proiectat peste ţintă	**- 1.287**	**- 695**	**- 753**

Reengineering

După efectuarea acestor schimbări, echipa se ocupă de designul procesului care implică schimbări în procesul actual de fabricare a motoarelor. Acest proces a fost baza de calcul pentru proiectarea costului. Acum echipa se concentrează asupra procesului de producţie pentru a identifica noi modalităţi de fabricare şi asamblare. Împreună cu furnizorii, echipa dezvoltă un sistem de aprovizionare Just-In-Time şi reorganizează linia de producţie de la o orientare pe loturi la o viziune în flux continuu. Aceste schimbări au avut drept scop principal eliminarea costurilor ce nu adaugă valoare şi îmbunătăţirea eficienţei activităţilor care adaugă valoare. În urma acestui proces rezultă următoarele schimbări:

- orele de asamblare devin 3, 2, 4;
- orele de inspecţie devin 1, 1, 2;
- reprelucrare 1, 1, 1;
- mutarea materialelor 3, 2, 2;
- numărul de mutări 4, 2, 2;
- numărul de setări 4, 2, 5;
- costurile de inginerie devin 115 mil., 80 mil. 95 mil.

Aceste schimbări vor afecta costul astfel:

Explicaţii	Motorul 1	Motorul 2	Motorul 3
Volumul vânzărilor	850.000	2.200.000	1.500.000
Preţul	7.200	4.800	6.300
Costul materialelor - materii prime - componente	2.200 2.100	1.700 1.300	2.400 1.000
Cheltuieli de producţie legate de numărul de bucăţi - asamblare - asigurarea calităţii - reprelucrare - manipulare	105 42 35 84	70 42 35 56	140 84 35 56

Scanned with OKEN Scanner

Costuri legate de loturi - mutare - setare	200 1.000	100 500	100 1.250
Costuri legate de produs - inginerie - supervizare	135 9	36 4	63 5
Costuri de susținere - generale - de regie	144 44	108 34	162 48
Cost total proiectat	**6.074**	**3.960**	**5.277**
Profit – proiectat	**1.126**	**840**	**1.023**
Profit – țintă	**1.100**	**800**	**1.000**
Excesul profitului proiectat peste țintă	**26**	**40**	**23**

În acest moment, procesul de încheie deoarece costul-țintă a fost atins.

3.4. Metoda Target Costing

Pentru a face față concurenței internaționale puternice, specifice mediului actual, entitățile trebuie să aibă drept obiectiv principal creşterea permanentă a calității producției, concomitent cu reducerea costurilor şi a termenelor de realizare a produselor. Îndeplinirea acestor obiective implică, printre alte măsuri, adaptarea şi perfecționarea proceselor de producție precum şi utilizarea unor noi metode de organizare a producției, care să asigure acoperirea cererilor de livrare formulate de clienți, concomitent cu evitarea imobilizărilor de stocuri.

În condițiile economiei actuale, producția industrială, în general cea din domeniul construcțiilor de mașini, se caracterizează prin apariția şi extinderea unor noi tehnologii de concepție şi fabricație a produselor. Tehnologiile de fabricație au evoluat de la mecanizarea parțială la mecanizarea complexă şi la automatizare.

Metoda Target-Costing a fost dezvoltată în Japonia în industria de automobile, în anii '80 şi se bazează pe ideea că prețul de vânzare al unui produs este fixat pe piață. Potrivit acestei metode, prețul nu depinde de cost, ci dimpotrivă costul pro-dusului este adaptat la preț. Este o metodă de gestiune modernă ce utilizează tehnici evoluate cu privire la studiul pieței, analiza valorii, reducerea diversității, dar şi o metodă de calcul al costurilor.

Calculația costurilor-țintă poate fi definită drept procesul de determinare a costului țintit pentru produsele viitoare, începând cu stadiul de dezvoltare al noului produs şi drept un sprijin pentru a atinge costul-țintă de-a lungul procesului de dezvoltare al noului produs.

În definirea conceptului de *target costing* vom realiza o sinteză a trei opinii diferite ce aparțin a doi autori japonezi şi a unuia american:

- *„Sakurai (1989): costul-țintă este un instrument de gestiune a costurilor care permite reducerea costului total al unui produs pe integralitatea ciclului său de viață, datorită departamentelor producție, cercetare-dezvoltare, marketing, contabilitate;*

Scanned with OKEN Scanner

- Tanaka (1991) descrie astfel sistemul de cost de la Toyota: nu o metodă de inginerie pentru o mai bună estimare a costului, ci o activitate strâns legată de calitatea totală a procesului şi o parte a demersului global de îmbunătăţire a funcţiilor şi a calităţii unui produs paralel cu reducerea costului;

- Cooper (1992) arată că obiectivul de cost ţintă constă în identificarea costului de producţie al unui produs astfel încât, odată vândut, acesta să genereze marja aşteptată"[55].

Metoda Target-Costing face parte dintr-un demers managerial strategic în cadrul căruia fiecare purtător de costuri este analizat pe întreaga durată a ciclului său de viaţă.

La baza acestui nou concept cost ţintă au stat următoarele schimbări majore:

- necesitatea de a produce serii mai mici de produse care să se adapteze mai bine la nevoile pieţei;
- introducerea noilor metode de organizare a producţiei (sistemul de operare Just-in-Time);
- introducerea unor tehnologii bazate pe automatizare (sistemele CIM Computer-Integrated-Manufacturing-Sistems).

Pe de altă parte, costurile ţintă se bazează pe regula conform căreia piaţa dictează preţurile de vânzare şi nu costurile întreprinderii, deci trebuie urmărită analiza raportului valoare-preţ-beneficiu-cost.

Un astfel de sistem de management are următoarele caracteristici:

- se menţine pe întregul ciclu de viaţă al produsului, iar calculul si analiza costurilor se face pe produs, pentru că fiecare produs constituie sursa de profit pentru întreprindere;
- urmăreşte costurile încă din faza de dezvoltare-proiectare a produsului; costul ţintă operează, în principal, chiar de la faza de concepţie a produsului si poate fi revizuit în diferite etape ale ciclului de viaţă al produsului. Metoda costurilor ţintă se bazează pe constatarea că în medie 80% din costurile unui produs sunt angajate chiar de la concepţia sa.
- foloseşte informaţia de preţuri dinspre piaţă şi pleacă de la informaţia de costuri orientate spre piaţă. Conform metodei Target-Costing viabilitatea unui produs se măsoară în raport cu piaţa dorindu-se satisfacerea clientelei şi practicarea unui preţ competitiv. Astfel, preţul de vânzare nu mai reprezintă suma dintre costul produsului şi o marjă de profit, ci reprezintă o limită peste care nu se poate trece din cauza concurenţei.
- costul ţintă se poate defini ca un cost de producţie estimat, calculat după un preţ de vânzare concurenţial previzionat.
- un cost care nu trebuie depăşit, în caz contrar produsul nu este viabil.
- baza de evaluare o reprezintă costurile complete, deoarece piaţa nu este interesată în clasificarea costurilor în directe şi indirecte sau în fixe şi variabile. Astfel, preţurile de vânzare obtenabile ale fiecărui produs trebuie să asigure acoperirea costurilor complete şi o cotă de profit.

---

[55] Diaconu P., Albu N., Stere M., Albu C., Guinea F., *Contabilitate managerială aprofundată,* Editura Economică, Bucureşti, 2003, p. 133

Scanned with OKEN Scanner

Costul-ţintă reprezintă costul maxim al produsului viitor, în condiţii calitative şi de atingere a obiectivelor stabilite. Costul este limitat de două restricţii: preţul care este impus de piaţă şi marja de profit fixată de entitate. ***Costul obiectiv*** (*sau* ***costul autorizat***) este acel cost maxim admisibil de atins în condiţiile manifestării restricţiilor menţionate.

Orice produs cuprinde o serie de elemente de funcţionalitate, iar fiecare funcţiune implică o creştere a preţului faţă de produsul de bază. În centrul gândirii Target-Costing se situează ***preţul-ţintă*** care *„însumează remunerările unei serii de funcţionalităţi pe care produsul trebuie să i le aducă clientului"*. Prin urmare, acesta este dependent de doi factori: *clientul căruia se adresează* şi *piaţa.*

Dacă la elementul de influenţă, piaţa, ce stabileşte preţul plătit pentru un produs ce conturează funcţiile sale, adăugăm şi obiectivul global de profitabilitate al firmei obţinem **costul-ţintă,** determinat ca măsură a valorii:

Costul-ţintă = Preţ-ţintă x (1 – rată de profitabilitate)

Practic costul-ţintă este rezultatul interacţiunii forţelor concurenţiale ce se manifestă pe piaţă. Pentru a ajunge la acest cost trebuie avut în vedere atât nivelul profitului cerut de entitate, cât şi disponibilitatea clientului de a plăti acel produs.

O entitate nu trebuie să gestioneze reducerea costului, ci trebuie să se concentreze pe optimizarea raportului *cost-valoare*. Optimizarea economică a costului în acest moment al conceperii produsului se bazează pe:

- *evaluarea corectă a costului-ţintă*, pornindu-se de la o analiză prospectivă a pieţei şi de la specificaţiile funcţionale ale produsului; şi
- *costul estimat*, acel cost care însumează tot ceea ce este atribuibil unui produs, fiind rezultatul unor activităţi de simulare şi modelare economică.

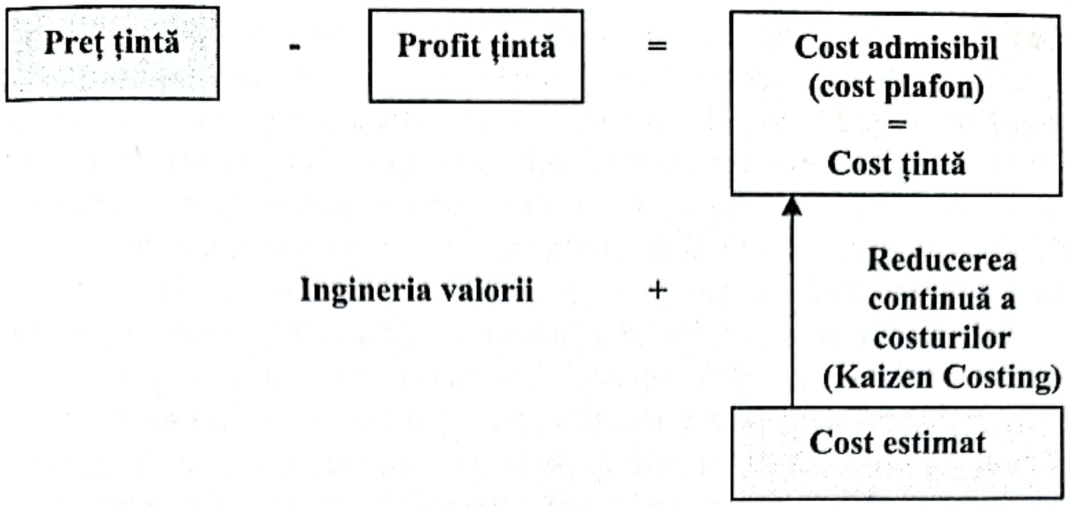
Compararea costului-ţintă cu cel estimat se realizează la nivelul fiecărei componente. În numeroase cazuri, costul-ţintă se situează între costul admisibil, orientat după considerente comerciale şi în conformitate cu optica pieţei, şi costul estimat, relaţia de interdependenţă fiind:

Cost admisibil < Costul-ţintă < Costul estimat

În aceste condiţii, reducerea diferenţelor dintre costul estimat şi costul-ţintă, sau dintre costul admisibil şi costul-ţintă, explică principiul Target-Costing[56]:

[56] Ebbeken K, Possler M., Ristea M., *Calculaţia şi managementul costurilor,* Editura Teora, Bucureşti, 2000, p. 323

Scanned with OKEN Scanner



Target-Costing *„trebuie atins în perioada de desing pentru ca deciziile de engineering să întâlnească dorințele pieței"*[57]. Acesta asigură o legătură între trecut şi viitor, dar inversând puțin orizontul timpului: se porneşte de la viitor (piață, preț) şi se proiectează rezultatele în probleme curente ce sunt rezolvate prin intermediul experienței trecute.

Obiectivul central al Target-Costing constă în *„îmbunătățirea situației rezultatelor legate de produs printr-o reducere a costurilor standard în direcția unor costuri-țintă conforme cu situația concurențială."* (P. Horvath). Acest obiectiv se fundamentează pe şase principii:

- costurile viitoarelor produse se evaluează din producția de serie ulterioară a veniturilor prognozate de marketing;
- costurile-țintă necesare, bazate pe formula costurilor complete sunt evaluate prin decuparea din prețul de vânzare a unei marje dorite a profitului, cu luarea în considerare a unei cote de risc (componentă a costurilor);
- costurile de ansamblu se determină pe baza relației prețul de vânzare – marja dorită + cota de risc şi se repartizează pe diferitele componente ale produselor, corespunzător valorii funcțiilor de utilitate față de clienți;
- costurile componentelor produsului servesc drept sarcină pentru întregul lanț de creare a valorii, pornind de la cercetare-dezvoltare şi continuând cu aprovizionarea, producția şi desfacerea;
- prin analiza diferențelor dintre costurile-țintă şi costurile-standard şi prin analiza comparativă (benchmarking) se identifică, la nivelul componentelor produsului, potențialul de optimizare.
- lanțul de creare a valorii trebuie să asigure, prin intermediul unor planuri de desfacere pe produs, condițiile de desfacere atât prin optimizarea costurilor materiale şi de prelucrare, cât şi prin analiza valorii, pentru a stabili măsurile de luat şi de aplicat în vederea realizării obiectivelor necesare pe fiecare produs.

În concluzie, calculația costurilor-țintă urmăreşte analiza raportului valoare-preț-beneficiu-cost, piața fiind cea care influențează prețul de vânzare şi nu costurile entității. Miza metodei Target-Costing constă în *„determinarea anticipată*

[57] Albu N., Albu C., *Instrumente de management al performanței,* Volumul I, Contabilitate de gestiune, Editura Economică, Bucureşti, 2003, p. 247

Scanned with OKEN Scanner

a costurilor, în acest sens fiind fundamentală concentrarea, în cadrul etapei de concepţie, în vederea ţinerii sub control a costurilor, chiar dacă incertitudinile sunt destul de mari."[58] Etapele metodei Target-Costing implică parcurgerea a trei paşi: *fixarea preţului ţintă, fixarea profitului ţintă* şi *stabilirea costului ţintă.*

Pasul 1. ***Fixarea preţului ţintă*** are un caracter dinamic şi o determinare strategică. Se stabileşte prin tehnici de studiu a pieţei şi are în vedere durata de viaţă a produsului în totalitate.

Pasul 2. ***Fixarea profitului ţintă*** are un caracter interactiv, rezultă din planificarea strategică a entităţii pe termen mediu. Prin urmare, profitul ţintă nu este o sumă, ci o curbă de profit în conformitate cu ciclul de viaţă al produsului.

Pasul 3. ***Stabilirea costului ţintă*** are un caracter analitic, evaluarea realizându-se pe feluri de costuri ţintă parţiale în funcţie de componentele şi subansamblele produsului. Costul ţintă, determinat ca diferenţă înre preţul ţintă şi profitul ţintă, implică descompunerea prudusului în subansamble. Această descompunere îmbracă două forme:

- descompunerea *organică* are în vedere structura fizică a produsului şi mizează pe cunoaşterea costurilor actuale ale componentelor şi pe capacitatea entităţii de a le produce;
- descompunerea *funcţională* are drept punct de pornire nevoile repetate ale clientului, fiecare funcţie fiind considerată o nevoie a clientului pe care produsul trebuie să o satisfacă. Costul ţintă estimează suma pe care clientul este dispus să o plătească pentru ansamblul serviciilor ce le aşteaptă de la un produs.

Formulele folosite în evaluarea costului-ţintă sunt[59]:

a) evaluarea costului-acceptabil prin prisma relaţiei:

Costul acceptabil = Preţul de vânzare – Marja dorită

b) evaluarea costului ţintă prin prisma relaţiei:

Cost ţintă = Costul acceptabil + Costurile de reducere şi optimizare (cost reduction and improvement sau Kaizen Costing sau ABM).

c) evaluarea costului estimat exprimă costul complet unitar calculat pe baza datelor din contabilitate, în cazul perfecţionării produselor existente sau pe baza datelor de proiectare, în cazul dezvoltărilor de noi produse.

Pentru evaluarea costului estimat se pot folosi metode de evaluare precum: metoda analitică, metoda corelaţiei, metoda parametrilor, metoda ingineriei costurilor, metoda ABC, metoda ingineriei valorii şi metoda integrată.

Costul complet estimat, calculat din punctul de vedere al entităţii, se formează pe întregul ciclu de viaţă al produsului şi cuprinde cele patru mari categorii de costuri specifice funcţiunilor unei entităţi: cost de producţie, cost de cercetare-dezvoltare, cost de distribuţie, cost general de administraţie.

Însumarea celor două categorii de costuri duce la obţinerea ***costului global pe ciclul de viaţă al produsului.***

---

[58] Dumitru M., Calu D. A., *Contabilitatea de gestiune şi calculaţia costurilor,* Editura Contaplus, Bucureşti, 2008, p. 177

[59] Dumitru C. G., Ioanăş C., *Contabilitatea de gestiune şi evaluarea performanţelor,* Editura Universitară, Bucureşti, 2005, p. 371

Scanned with OKEN Scanner

Costul ţintă reprezintă o bază de negociere între diferitele funcţii ale întreprinderii pentru a asigura viabilitatea şi competitivitatea pe termen lung a noilor produse. Prin metoda Target-Costing se are în vedere diminuarea costurilor pe întregul ciclu de viaţă al produsului prin ameliorarea continuă a tehnologiilor şi proceselor de fabricaţie adoptând, în acelaşi timp, un nou stil de management al resurselor umane şi competenţe sporite. Reducerea continuă a costurilor trebuie să privească entitatea economică în întregul ei ţinând cont de următoarele aspecte:

– analiza costurilor începând de la faza de concepţie a produselor, în funcţie de caracteristicile lor şi de preţurile de vânzare posibile prin ajustări între caracteristicile unui produs, costul şi preţul său de vânzare concurenţial;

– urmărirea şi stăpânirea tuturor fazelor de viaţă al produsului;

– asigurarea că noile produse vor fi profitabile pe toată durata ciclului lor de viaţă; urmărirea costurilor în timpul acestui ciclu prin compararea realizărilor cu previziunile şi prin raportarea la preţul de vânzare al concurenţei;

– reducerea termenelor de concepţie al produselor;

– îmbunătăţirea relaţiilor cu furnizorii şi colaboratorii;

– mobilizarea şi motivarea tuturor competenţelor din cadrul entităţii economice favorizând astfel o mai mare competitivitate.

Astfel metoda Target-Costing vizează patru dimensiuni care trebuie integrate în managementul unei întreprinderi:

– luarea în considerare a mediului economic (în special pieţele şi concurenţa);

– integrarea competenţelor diferitelor funcţiuni ale entităţii economice;

– previzionarea efectelor deciziilor actuale asupra rezultatelor viitoare;

– crearea unor legături strânse între planificare şi controlul activităţilor curente.

Pentru realizarea sau obţinerea unei mai bune transparenţe a rezultatelor şi a costurilor este nevoie să se asigure un management al costurilor orientat pe sectoare de responsabilitate şi delimitarea clară a performanţelor la acest nivel.

Studiu de caz

Presupunem că o întreprindere fabrică îngheţată pentru care s-au estimat următoarele vânzări:

Explicaţii	Anul 1	Anul 2	Anul 3	Anul 4	Anul 5	Total
Cantităţi previzionate	6000	5500	5000	4500	3000	24000
Preţ de vânzare (euro)	330	320	310	300	290	
Cifra de afaceri(euro)	1980000	1760000	1550000	1350000	870000	7510000
Preţ de vânzare mediu pe durata de viaţă a produsului:					**313**	**Euro/buc**

Etapa 1. *Determinarea preţului de vânzare mediu pe durata de viaţă a produsului.* S-a estimat un anumit volum al vânzărilor şi s-a fixat un preţ de vânzare corespunzător care nu rămâne constant pe durata de viaţă a produsului.

Etapa 2. *Determinarea marjei medii de profit*

Pentru fiecare an se fixează o rată a profitului diferită.

Scanned with OKEN Scanner

Explicații	Anul 1	Anul 2	Anul 3	Anul 4	Anul 5	Total
Cifra de afaceri (euro)	1980000	1760000	1550000	1350000	870000	7510000
Rata profitului la CA	14%	12%	10%	8%	6%	
Marja de profit	277200	211200	155000	108000	52200	803600

Marja medie de profit pe durata de viață a produsului: 33,48 Euro/buc

Rata medie a profitului pe durata de viață: 10,70%

Etapa 3. *Calculul costului-țintă*

Cost-țintă = Preț de vânzare țintă - Marja de profit țintă = 279,52 Euro/bucată

Etapa 4. *Descompunerea costului-țintă în costuri ale componentelor*

Presupunem că o mașină de fabricat înghețată se poate descompune astfel:

Denumire reper	Pondere în cost produs	Costuri țintă pe repere (Euro)
Motor	36%	100,63
Cuva de frig	24%	67,08
Caroserie	18%	50,31
Dispozitivul de comandă	22%	61,49
Total	**100%**	**279,52**

Etapa 5. *Calculul costului efectiv al reperelor pe baza unei metode de calculație absorbante pentru fiecare reper*

Denumire reper	Cost efectiv	Costuri țintă pe repere	Abateri
Motor	105	100,63	4,37
Cuva de frig	69	67,08	1,92
Caroserie	54	50,31	3,69
Dispozitivul de comandă	63	61,49	1,51
Total	**291**	**279,52**	**11,48**

Etapa 6. *Diminuarea costurilor efective până la nivelul costului-țintă*

Cuva de frig nu va fi înlocuită întrucât este o parte reprezentativă în alegerea produsului. Dispozitivul de comandă va cuprinde mai puțin cu două programe şi va fi achiziționat la 62 euro. Prețul de vânzare s-ar diminua cu 15 Euro. Prețul țintă ar fi 291 Euro/bucată. Această ipoteză conduce la un nou cost țintă de 264,52 Euro/bucată. Ajustarea costului efectiv în noua ipoteză:

Denumire reper	Cost efectiv	Costuri țintă pe repere	Abateri
Motor	101	100,63	0,37
Cuva de frig	68	67,08	0,92
Caroserie	51	50,31	0,69
Dispozitivul de comandă	62	61,49	0,51
Total	**282**	**279,52**	**- 2,48**

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 4

Criterii de evaluare a producției organizate în „Just-in-Time"

O abordare simplistă a contabilității reduce misiunea acesteia la consemnarea operativă a faptelor economice. Este ceea ce literatura de specialitate a consacrat sub denumirea de funcția pasivă a contabilității, orientată prioritar spre observarea şi înregistrarea sistematică a trecutului. Principiu şi obiectiv fundamental al contabilității, imaginea fidelă se sprijină esențial pe acest demers.

Integrarea organică a informației contabile în mecanismul decizional presupune dezvoltarea funcției active a contabilității, concretizată prin elaborarea previziunilor, a strategiilor şi politicilor economice ale întreprinderii. De la informația statică, certă, cu privire la o anumită stare a fenomenului economic se trece astfel spre modelarea evoluției viitoare a acestuia. În acest context, oferta informațională a contabilității de gestiune cuprinde şi posibilitățile de evaluare a producției organizată în „Just-in-Time"[60].

Acest sistem (metodă) constă în reducerea ciclurilor de producție referitoare la determinarea mărimii optime a stocurilor. Optimizarea priveşte întregul ciclu de aprovizionare - fabricație - distribuție.

Utilizarea principiilor JIT generează atât avantaje cât şi inconveniente.

Între avantaje menționăm:

- reducerea termenelor de livrare către clienți;
- diminuarea cheltuielilor financiare privind stocurile de producție în curs.

Eventualele inconveniente constau în faptul că orice incident, defecțiune, grevă, non-calitate generează implicații asupra procesului de producție. Decizia de

---

[60] Tabără N., Horomnea E., *Metodologia evaluării producției organizate în „Just-In-Time"*, Revista Finanțe, Credit, Contabilitate nr. 9 şi nr. 10/1999

a aplica aceste principii este legată şi de actualitatea metodei.

Sunt avute în vedere, în primul rând, criterii financiare (costuri de exploatare raportate la investiţii).

Consecinţele aplicării JIT sunt numeroase. Ele vizează riscuri de producţie în curs de execuţie, modificarea calificării forţei de muncă şi a sistemelor de informare. Aceste efecte sunt cuantificabile în termeni financiari.

Avantajul financiar explicit aşteptat de la un sistem JIT este reducerea cheltuielilor financiare aferente volumului producţiei în curs de execuţie. Dacă această reducere se dovedeşte semnificativă o lungă perioadă, întreprinderile deţin stocuri supranormative care nu sunt suficiente pentru a compensa investiţiile şi supracosturile generate de o asemenea gestiune. Dacă se impune o logică pur financiară, se abandonează cea mai mare parte a proiectelor de acest tip. În schimb dacă se acceptă aceste proiecte, ele nu mai fac obiectul unei analize economice. Se poate spune că există o discrepanţă între sistemul de luare a deciziilor şi sistemul de control de gestiune, deoarece nu se efectuează evaluări posterioare acestor decizii. Lucrările publicate în acest sens tratează ca principale teme:

- determinarea noilor indicatori de performanţă şi a tablourilor de bord, orientate pe variabile fizice care permit urmărirea noilor obiective strategice ale întreprinderii. Este vorba de sistemul care funcţionează cu instrumente specifice;
- perfecţionarea contabilităţii de gestiune: noţiunea de activitate se substituie celei de produs sau de secţie, iar generatorul de costuri înlocuieşte unitatea de lucru.

4.1. Concepţii privind „Just-in-Time"

Întreprinderile orientate pe acest principiu încearcă să valorifice experienţa firmelor japoneze în spiritul unei mai bune competitivităţi. Imitarea unei reţete în sine nu poate constitui un succes. Trebuie fixate criterii foarte precise. Există două tipuri de preocupări ce corespund celor două concepţii privind JIT.

„Just-in-Time" permite creşterea capacităţii de reacţie a sistemului de producţie la cererea comercială. În spiritul acestui demers, întreprinderea caută să amelioreze reacţia sistemului de producţie, permiţând un răspuns mult mai rapid la variaţiile cererii cantitative şi calitative.

Pentru a putea reacţiona rapid, trebuie diminuată inerţia oricărui sistem printr-o reproiectare a ciclurilor de fabricaţie.

În formele de organizare tradiţionale acestea prezintă frecvent durate de săptămâni sau chiar luni. Înseamnă că sistemul nu dă un răspuns unei variaţii a cererii decât după acest termen.

Reducerea ciclurilor se exprimă printr-o reducere a stocurilor la toate nivelele, respectiv a stocurilor de materii prime, ceea ce presupune că furnizorii livrează ritmic.

Scanned with OKEN Scanner

Va avea loc o diminuare a stocurilor de producţie în curs de execuţie şi o reducere a timpului de trecere prin ateliere.[61]

Aceste modificări vor conduce în final la micşorarea stocurilor de produse finite, ceea ce înseamnă o mobilitate sporită a fabricaţiei. Se poate vorbi chiar de stocuri zero.[62]

Reducerea stocurilor este un obiectiv subordonat reducerii ciclurilor. Există o relaţie liniară între cicluri şi nivelele medii ale stocurilor.

Determinarea variaţiei unui factor se reduce de fapt la determinarea variaţiei altuia în acelaşi sens şi în aceeaşi proporţie. Dar adesea este mult mai uşor de exprimat obiective în termeni de reducere a stocurilor deoarece acestea sunt mai vizibile şi mai uşor controlabile decât duratele.

Pentru a putea reduce stocurile, trebuie eliminaţi factorii (elementele) care au condus la majorarea stocurilor cum ar fi defectele de calitate, defecţiunile utilajelor, timpii de reglaj etc. Ameliorarea performanţei la fiecare din aceste nivele nu este un obiectiv în sine, ci mai curând o condiţie necesară pentru care se pot reduce stocurile şi respectiv ciclurile (vezi figura 1).

Criteriul de evaluare JIT este, în acest caz, termenul de reacţie al sistemului de producţie la variaţiile cererii. Ameliorarea performanţelor va necesita investiţii comparate cu avantajul comercial generat de timpul de răspuns mai scurt.

„Just-in-Time" constituie o filosofie a progresului

Constituie un mijloc de a elimina disfuncţionalităţile şi de a reduce risipa din sistemele de producţie, ceea ce va conduce la ameliorarea performanţei globale.

Într-adevăr obiectivul JIT implică o reducere a stocurilor[63]. Reducerea stocurilor determină apariţia mai multor probleme cum ar fi defectele, rebuturile, retuşurile.

Randamentele scăzute ale maşinilor provoacă opriri ale producţiei. A determina reducerea stocurilor în mod voluntarist contravine înlăturării cauzelor acestor disfuncţionalităţi.

---

[61] VanDerbeck, E.J., *Principles of Cost Accounting,* South-Western, Thomson Learning, Cincinnati, 2002, p. 81-83, *JIT şi controlul stocurilor.*

[62] Innes J., *Handbook of Management Accounting*, Elsevier CIMA Publishing, London, 2004, p. 494

[63] Alazard C., Separi S., *Contrôle de gestion*, 2e edition, Dunod, Paris, 1994, p. 449. Conform acestei concepţii, organizarea în JIT caută să reducă stocurile de materii prime şi producţie în curs de execuţie. Obiectivul stocului zero nu este niciodată atins complet. În acest fel trebuie administrate stocuri în cantităţi mai mici punându-se accentul pe disponibilitate în detrimentul cantităţilor: se preferă livrări numeroase de mică dimensiune provenind de la furnizori cu care au fost stabilite relaţii de parteneriat. Pentru a realiza mai bine sistemul de obiective - calitate, durată, costuri - întreprinderile pun în aplicare o nouă organizare care vizează evitarea stocurilor şi ajustarea cererii.

Scanned with OKEN Scanner

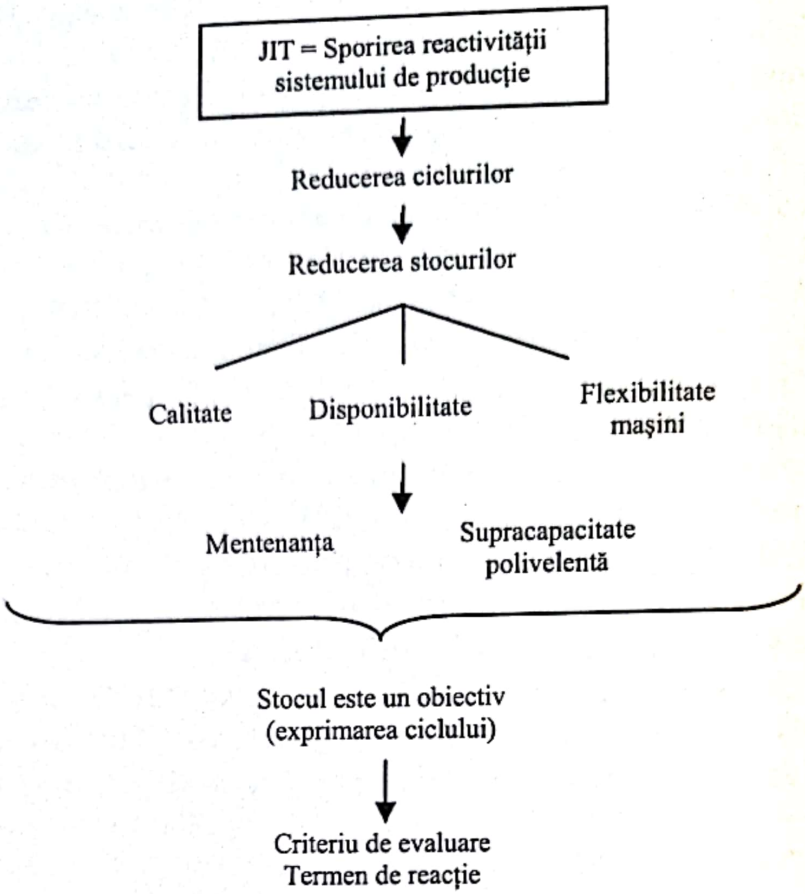


Figura nr. 4.1. - Primul Demers JIT

Rezultă astfel, în mod natural, o ameliorare a productivității globale a sistemului de producție, a calității produselor şi a competitivității întreprinderii.

Noile metode de producție din întreprinderile cu tehnologii moderne şi managementul JIT demonstrează nevoia de schimbare în managementul tradițional şi în sistemele de contabilitate de gestiune. În această concepție este evident că responsabilitatea schimbărilor revine contabililor de gestiune.[64]

Nivelul stocurilor este un indicator de succes al aplicării JIT, obiectivul mai general fiind „excelența industrială": costuri, termene, calitate, diversitate.[65]

[64] Glynn J.J., Murphy M., Perrin J., Abraham A., *Accounting for Managers, Third edition*, Thompson Learning, 2003, p. 571

[65] Coombs H., Hobbs D., Jenkins E., *Management Accounting. Principles and applications*, Sage Publications, London, 2005, p. 138-141

Scanned with OKEN Scanner

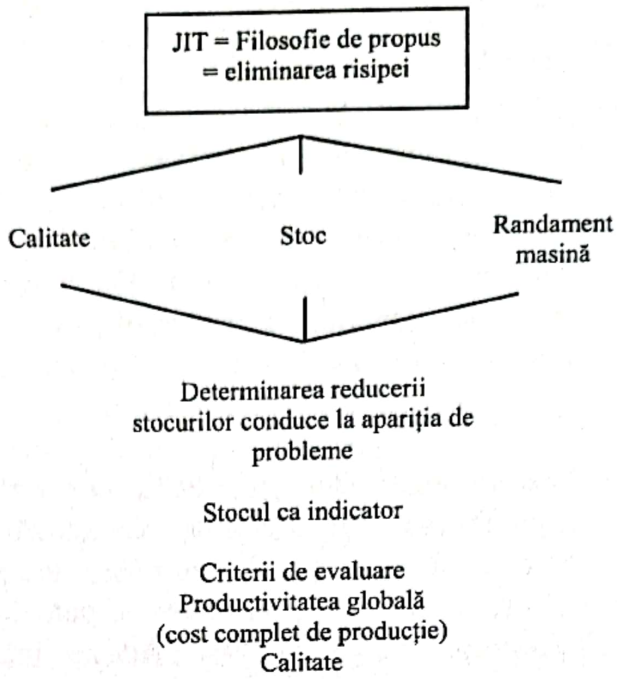


Figura nr. 4.2. - A doua abordare JIT

Potrivit poziţiei în care se află procesul de producţie, se dă întâietate unuia dintre cele două demersuri. Atunci când se apropie de cererea finală (servicii comerciale) accentul este pus pe termenul de reacţie (primul demers). În schimb, având în vedere procesul de producţie (uzine de fabricaţie a componentelor) înainte de toate se caută ameliorarea eficacităţii globale.

Pe acest teren, cele două abordări nu sunt contradictorii în termeni de organizare şi posibilităţi de reuşită. „Just-in-Time" presupune astfel ameliorarea calităţii, a fiabilităţii maşinilor, polivalenţa personalului. Trebuie să aibă loc o reducere a producţiei în curs de execuţie.

Pentru evaluarea economică a sistemelor în „Just-in-Time" rezultă diferenţe sensibile privind criteriile de utilizare şi importanţa lor relativă. În stadiile din aval, în care diversitatea este maximală, timpul va fi criteriul primordial. În schimb, în stadiile din amonte, criteriul de evaluare va fi complex: calitate, costuri de funcţionare, randamente operaţionale etc.

În concluzie, noţiunea de „Just-in-Time" nu este absolută. Există opinii care recomandă înlocuirea acesteia cu conceptul de „tensiune relativă" a fluxurilor care să se măsoare prin durata ciclurilor de fabricaţie, a nivelului producţiei în curs cât prin gradul de dependenţă a stadiilor succesive de fabricaţie.

Scanned with OKEN Scanner

4.2. Elemente de evaluare a sistemelor de producţie organizate în JIT[66]

Aplicarea sistemului „Just-in-Time" generează beneficii dar antrenează costuri şi riscuri suplimentare. Costurile şi avantajele sunt de natură şi deschidere foarte diversă, funcţie de concepţia asupra sistemului şi obiectivelor urmărite. În evaluarea globală, trebuie inventariaţi factorii pozitivi şi negativi. Aceştia vor fi clasificaţi conform gradului lor de „măsurabilitate", pornind de la cele două incidenţe financiare directe, până se ajunge la efectul global asupra întreprinderii. Tabelul 1 rezumă principalele criterii analizate.

Criterii financiare[67]

A. Costurile suplimentare solicitate prin utilizarea metodei "Just-in-Time"

a) *Supracapacitate.* Trebuie dimensionată capacitatea pentru a satisface cererea instantanee maximală. Rezultă o utilizare medie a capacităţii mai slabă şi deci costul raportat la unitatea de factor fix este mai ridicat.

b) *Maşini multifuncţionale neutilizabile.* Aceste maşini sunt de regulă costisitoare deoarece deservesc o producţie mai diversă. Sunt mai puţin productive şi mai fragile, solicitând mai multă mentenanţă.

Tabel nr. 4.1. - Costuri/Avantaje ale „Just-in-Time"

Costuri / Inconveniente	Beneficii / avantaje
Criterii calitative	
• Risc mai ridicat pentru oice întreprindere • Conflicte • Falimentul unui furnizor	• Flexibilitatea clientului • Motivaţia flexibilităţii. Formare şi implicare personal • Vizibilitatea şi accelerarea luării deciziilor
Criterii financiare	
• Supracapacitate • Maşini mai costisitoare • Calificare superioară a operatorilor • Productivitate mai scăzută • Pierdere de capacitate (reglaje frecvente) • Sistem de informare mai costisitor	• Scăderea stocurilor de producţie în curs de execuţie • Câştig de suprafaţă • Costuri de noncalitate mai reduse • Risc de uzură morală diminuat • Scăderea costurilor mâinii de lucru indirectă.
Criterii calitative nefinanciare	
• Riscul de a opri stadiul aval • Costul variabilităţii timpului de lucru	• Reducerea duratelor • Creşterea calităţii • Sistemul de gestiune mai simplu

c) *Calificarea superioară a operatorilor.* Extinderea sarcinilor presupune utilizarea unor operatori mai calificaţi, iar costul mâinii de lucru directe creşte.

Anumite operaţii care necesită o competenţă redusă sunt realizate de operatori calificaţi. Spre exemplu lucrători profesionişti pot fi puşi să realizeze

---

[66] Baglin G., Malleret, *L'évaluation économique du „Juste à temps", Actes du 11ème Congrès de L'AFC, Comptabilité et pluridisciplinarité*, vol II, Saint-Maur 1998, pp. 654-670

[67] Tchemeni Em., *L'évaluation des entreprises*, Editions Economica, Paris, 1993

Scanned with OKEN Scanner

sarcini de manipulare în timp ce lucrători specialişti trebuie să fie capabili să realizeze operaţiuni de manipulare sau reglaj de prim nivel. Ne aflăm atunci paradoxal într-o situaţie în care există o supracalificare şi o subcalificare.

d) *Utilizarea acestui sistem implică lansarea unor loturi mai numeroase de dimensiuni reduse.* Rezultă o multiplicare a reglajelor. Timpii de reglaj provoacă o pierdere de capacitate de producţie. Aceasta deoarece „Just-in-Time" nu poate fi aplicat decât dacă se reuşeşte reducerea timpilor de reglaj la un nivel care să nu mai aibă influenţă asupra capacităţii. Totuşi, atunci când există o saturaţie a capacităţii de producţie, reglajele duc la pierderi de producţie.

Se observă adesea un efect de experienţă, pe termen scurt. Există o obişnuinţă la schimbarea de serie care face ca timpul necesar pentru realizarea primelor piese ale seriei să fie mai ridicat decât timpul alocat prin folosirea metodei. Schimbările frecvente provoacă o pierdere de productivitate a maşinii de lucru şi rate mai ridicate ale rebutului. Manipulările sunt mai numeroase şi costurile logistice sunt mai ridicate.

e) *Costuri logistice sporite.* Creşterea frecvenţei livrărilor între stadiile succesive ale procesului de producţie conduce la utilizarea de condiţionări din ce în ce mai mici de capacitate şi mijloace de transport costisitoare.

f) *Un sistem de informare mai costisitor.* „Just-in-Time" implică o disponibilitate perfectă a pieselor atât a celor fabricate la intern cât şi a celor aprovizionate din exterior. Frecvenţa comenzilor ferme a crescut (trecerea la livrări zilnice). Aceasta implică o conexiune cu furnizorii şi colaborări în timp real.

Pe plan intern, trebuie optimizat sistemul de informare şi ameliorată capacitatea sa de tratare, prin trecerea de la programarea săptămânală la cea zilnică.

B. Economiile sistemului JIT[68]

a) *Reducerea stocurilor.* Reducerea nivelului stocurilor la toate nivelele (materii prime, producţie în curs, produse finite), conduce în mod natural la o reducere proporţională a valorii imobilizate şi deci a costului de posesie. Acest factor este cel mai uşor măsurabil. Trebuie ţinut seama de reducerea suprafeţei ocupate (chiar dacă ea este cuprinsă în costul de posesie) inclusiv reducerea stocului mediu la producţia în curs de execuţie.

b) *Reducerea costurilor noncalităţii.* Costurile noncalităţii sunt diminuate pentru mai multe motive: producţia în curs mai puţin voluminoasă, riscuri mai mici

---

[68] Ca urmare a aplicării JIT apar o serie de modificări organizaţionale:
- o mai mare responsabilitate a posturilor şi oamenilor, ceea ce înseamnă o formare permanentă a lucrătorilor operaţionali şi descentralizarea puterilor decizionale;
- renunţarea la specializările tradiţionale obligă la o mai mare flexibilitate a oamenilor şi maşinilor;
- revederea implantărilor de maşini şi posturi de lucru pentru diminuarea duratelor de transport şi a costurilor;
- restructurarea întreprinderii în module autonome care fabrică produse de la început până la sfârşit şi nu prin specializarea meseriilor. Gestiunea calităţii maşinilor, produselor, proceselor devine un imperativ permanent global pentru firmă;
- relaţiile de colaborare şi parteneriat care se instaurează modifică organizarea generală a procesului de producţie şi a procedurilor de control.

Scanned with OKEN Scanner

de fraude, defecte descoperite rapid eliminând valoarea adăugată pe piesele defectuoase. Descoperirea operativă a defectelor permite să se reacţioneze mai rapid asupra reglajelor maşinilor şi deci să se amelioreze calitatea produselor.

c) *Reducerea riscului de uzură morală.* Din cauza reducerii stocurilor în amonte şi aval, riscurile de uzură morală sunt diminuate sau eliminate.

În fapt nu se lansează nicio comandă către furnizor fără a avea o solicitare fermă din partea cumpărătorului. Este eliminat riscul producţiei pe stoc şi a imobilizărilor de resurse în activele circulante.

d) *Reducerea costurilor mâinii de lucru indirecte.* JIT presupune o mână de execuţie mai calificată, ceea ce permite depăşirea primului nivel ierarhic al atelierului. Unele sarcini sunt efectuate cu mâna de lucru de execuţie ceea ce permite efectuarea serviciilor indirecte.

Criterii cantitative nonfinanciare

A. Inconveniente şi riscuri generate de JIT

a) *Suprimarea tuturor elementelor de siguranţă în sistem* face ca orice non element să antreneze un blocaj de ansamblu al procesului. Acest risc poate proveni dintr-o problemă tehnică (pană a unei maşini nedublate), de erori umane, (omisiunea de a trece o comandă, eroare asupra unei referinţe) sau conflicte sociale. O grevă poate bloca procesul de fabricaţie pe întreaga întreprindere.

Se constată astfel că JIT conduce la o mai mare fragilitate şi o mai mare complexitate socială, umană şi tehnică.

B. Avantajele JIT

a) *Mai buna flexibilitate faţă de client.* Viteza de reacţie la cerere constituie un avantaj decisiv în competiţia comercială. Este posibil să se răspundă favorabil cererii unui client într-un termen relativ scurt.

b) *Motivaţie, flexibilitate şi implicaţia personalului.* JIT solicită un personal performant, de bună calitate. Poate fi implicat doar un personal motivat, care lucrează şi acceptă responsabilităţi, apt să urmărească în timp variaţiile de nivel ale cererii. Altfel spus este nevoie de un personal adaptabil, care poate realiza racordarea la evoluţii imprevizibile pe plan profesional. Entitatea care dezvoltă aceste calităţi ale personalului va dispune de un avantaj competitiv pe termen lung.

c) *Accelerarea luării deciziei.* JIT oferă o imagine operativă asupra întregului proces de producţie. El permite o simplificare şi facilitare a procedurilor decizionale. Este necesară suprimarea factorilor de inerţie şi elaborarea rapidă de decizii care au un impact cvasiimediat. Execuţia şi încadrarea devin mai autonome, dar responsabilitatea se extinde.

*

* *

Aplicarea JIT presupune ca toate condiţiile să fie respectate (calitate, fiabilitate etc.) Dacă una dintre ele este defectuoasă (frecventă la unele maşini), este pus în discuţie ansamblul rezultatelor scontate. Întreprinderea va suporta

Scanned with OKEN Scanner

costuri suplimentare fără să obţină avantaje semnificative. În domeniul decizional, nu se pot efectua arbitraje economice prin elementul sau speranţa rezultatelor proporţionale cu mediile angajate. Beneficiile aşteptate vor trebui să compenseze integral cheltuielile necesare.

4.3. Evaluarea proiectelor de investiţii în spiritul JIT

4.3.1. Principii generale pentru o metodologie de evaluare a proiectelor „Just-in-Time"

Analiza comparată a celor trei abordări menţionate anterior conduce la formularea unor principii pentru o metodologie de evaluare a proiectelor JIT.

a) Evaluarea ar trebui să includă şi o latură financiară pentru două motive:

- este indispensabil să se poată compara proiectele JIT cu altele clasice (automatizarea) sau calitative în scopul alocării optime a resurselor;
- acceptarea acestei metode de către funcţia financiară a întreprinderii este corelată cu instrumentele de alegere a investiţiilor;

b) Evaluarea unui proiect JIT pentru caracteristicile sale ar trebui să fie locală (pe grila de implantare) şi generală (în afara grilei), performanţele fiind vizibile în alte puncte ale procesului de producţie. Trebuie luate în considerare natura fluxurilor în avalul grilei şi prezenţa punctelor înguste.

c) Evaluarea trebuie să ţină seama atât de termenul scurt cât şi de cel lung. Sistemele JIT conduc la o extindere a clasificărilor şi la o mai mare responsabilitate a operatorilor. Perceptibile pe termen lung, aceste două puncte reprezintă factori cheie de adaptabilitate a personalului şi de competitivitate a firmei.

d) În fine reluând clasificarea CAM I, proiectele JIT ar trebui să includă:

- elemente cantitative exprimabile în termeni financiari;
- elemente cantitative neexprimabile în mod necesar în termeni financiari;
- elemente calitative.

După inventarierea şi măsurarea consecinţelor nonfinanciare ale unui proiect industrial de tip JIT, se continuă evaluarea ansamblului altor proiecte ale întreprinderii conform unui model clasic ştiindu-se că ele pot avea efecte cu caracter difuz în timp şi spaţiu. Experienţa a arătat că beneficiile de productivitate locale legate de automatizare ar putea avea efecte nedorite asupra nivelului producţiei în curs pe scara fluxurilor.

4.3.2. Pentru o evaluare progresivă a JIT

Analiza costurilor şi avantajelor unui sistem de producţie JIT arată că acestea nu au un caracter omogen:

- natura costurilor/avantajelor şi metoda de măsurare sunt diferite (lei, zile)
- orizontul de timp considerat foarte variabil
- locul de măsurare al costurilor /avantajelor nu este întotdeauna uşor de ales.

Scanned with OKEN Scanner

Există două atitudini de lucru posibile pornind de la fiabilitatea inegală a informațiilor disponibile (demersul strategic) sau agregarea ansamblului informațiilor prin tabele de echivalență și ierarhizarea costurilor/avantajelor (demersul multicriterial).

În concepția noastră este preferabil să pornim de la fiabilitatea inegală a informațiilor disponibile în evaluarea unui proiect JIT. Propunem o metodologie care se sprijină pe trei tipuri de informații: financiare, cantitative, și calitative. În primul rând se iau decizii utilizând doar criterii financiare. Dacă este posibil se fac eforturi pentru evaluarea costurilor/avantajelor cantitative. Iar dacă proiectul nu este întotdeauna acceptat se vor vedea aspectele calitative și strategice (figura nr.3).

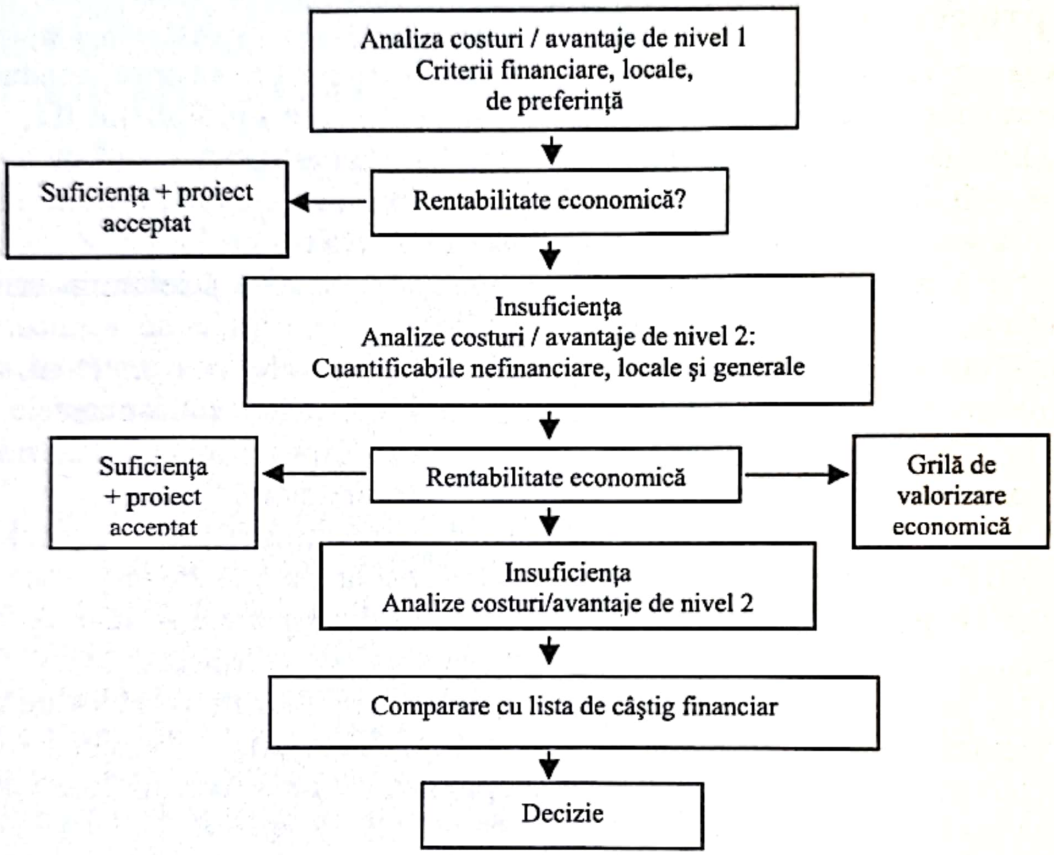


Figura nr. 4.3. - Modelul de evaluare a proiectelor

Unul din avantajele acestei metode este acela că nu conduce la utilizarea nediferențiată a informației de natură inegală. Decidentul știe că atunci când acceptă în proiect în etapa 2 și etapa 3, aceasta nu ține seama de risc așa cum se întâmplă în etapa 1.

Două tipuri de incertitudini se amplifică în fiecare etapă: incertitudinea legată de măsurarea fizică a avantajului sau inconvenientului și cea privind evaluarea în unitate monetară.

În toate cazurile se evită evaluarea la data termenelor de adiționare a punctelor de calitate.

Această metodă respectă principiile mai sus enunțate. Ține seama de diferențierea orizonturilor temporale și de locul analizei costurilor/avantajelor. Informațiile reținute la nivelul 1, 2, 3 variază progresiv conform axelor:

Scanned with OKEN Scanner

- timp (orizont din ce în ce mai depărtat);
- spaţiu (efecte locale difuze în întreprindere);
- incertitudine crescândă în valori - zona informaţiei.

Putem reţine schema următoare:

Nivel 1 Informaţii financiare
Condiţii eliminatorii
Efecte limitate la grilă uşor valorizabile în alte puncte ale procesului
Orizont limitat (3 ani)

Nivel 2 Informaţii cantitative nefinanciare
Efecte locale şi generale
Orizont de timp limitat

Nivel 3 Informaţii calitative
Orizont de timp şi spaţiu nelimitate

Pentru a nu neglija elementele calitative sau cuantificabile nefinanciare care ar putea avea consecinţe strategice considerabile (ceea ce constituie defectul metodelor actuale de alegere a investiţiilor), este indispensabil ca documentaţia de investiţii să comporte o descriere de ansamblu a costurilor şi avantajelor.

În fine, această procedură asigură că directivele şi criteriile tuturor responsabililor implicaţi în luarea deciziilor sunt explicite şi confruntate formalizat.

*
* *

Introducerea metodei JIT[69] în întreprinderi pune problema extinderii noţiunii de performanţă în spaţiu şi timp.[70] Acest concept constituie o adevărată filosofie şi implică cercetarea performanţei globale. În acest context, R.S. Kaplan[71] propune utilizarea unui nou cadru al controlului de gestiune conform programului american "Cost Management System" – CAM I. Se oferă astfel răspunsuri care permit evaluarea, stăpânirea şi controlul riscurilor pe termen scurt şi a beneficiarilor potenţiali.

Sistemul informaţional-decizional creat trebuie să controleze reactivitatea sistemului de organizare a producţiei. Deciziile privind opţiunile organizaţionale de producţie sunt, în cea mai mare parte a timpului, luate la nivelul uzinelor şi nu fac obiectul unei formalizări extinse. În schimb, atunci când proiectele implică investiţii, sunt supuse procedurii în vigoare în întreprindere.

În sistemul JIT, instalaţiile nu generează investiţii importante. Totuşi, ele necesită adesea reimplantări de maşini şi o supradimensionare a echipamentelor.

Examinarea proiectelor industriale şi a literaturii fac să apară trei demersuri în ceea ce priveşte evaluarea proiectelor de investiţii JIT.

---

[69] Travaille D., *Les reponses du contrôle de gestion aux organisation „Juste-à-temps"*, Actes du 11ème Congrès de L'AFC, Comptabilité et pluridisciplinaritéé vol. II, Saint-Maur, 1990, p. 716-727

[70] Seal W., Garrison R.H., Noreen E.W., *Management Accounting*, McGraw-Hill Education, London, 2006, p. 839-844

[71] Kaplan R.S., *Yesterday's accounting undermines production*, Harvard Bussiness Review, 1984, p. 72

Scanned with OKEN Scanner

4.3.3. Demersul strategic

a) Consideraţii generale

Demersul „strategic" constă în a lega direct deciziile de tip JIT referitoare la mari obiective strategice ale întreprinderii, cum ar fi ameliorarea calităţii, diminuarea duratelor de execuţie etc. Această abordare generează două consecinţe:

• un proiect care contribuie la aşteptarea unuia din aceste obiective strategice (şi calitative) este acceptat fără analiză contabil financiară detaliată;

• proiectul are un obiectiv care se exprimă în termeni fizici (şi nu financiari), spre exemplu un număr de zile, asupra aşteptării prin care va fi efectuată evaluarea posterioară a proiectului.

b) Avantaje

Acest demers prezintă două avantaje:

• nu are loc o analiză a rentabilităţii financiare, respectiv o evaluare hazardată a beneficiilor aşteptate de la proiect;

• pe baza unor alternative decizionale pertinente şi a unui sistem operativ de informare este posibilă elaborarea variantelor optime ale proiectului de investiţii, inclusiv urmărirea permanentă a acestuia.

c) Inconveniente

Această metodă nu permite ordonarea diferitelor proiecte de investiţii. Ea nu poate fi utilizată pentru alocarea directă a bugetului de investiţii. Cea mai mare parte a întreprinderilor este astăzi confruntată cu o diminuare a ofertei de credite alocate investiţiilor.

4.3.4. Demersul „Prim"

Acesta constă în a atribui fiecărui proiect JIT o primă financiară care permite luarea în consideraţie a proiectele de investiţii. Prima se justifică prin ameliorarea globală a productivităţii, calităţii şi implicit a rentabilităţii întreprinderii.

a) *Principii*

Dacă un proiect JIT nu atinge un prag de rentabilitate dorit, se alocă pentru aceasta o primă calculată în felul următor:

Analiza contribuţiei proiectului la câştiguri legate de atingerea obiectivelor de „excelenţă industrială":

• Stoc zero;
• Durata zero;
• Defecte zero;
• Zero operaţii fără valoare adăugată etc.

Se notează fiecare din aceste criterii în procente de ameliorare în raport cu situaţia anterioară. Ulterior se determină o medie ponderată a acestor cote.

b) *Avantaje*

Primul avantaj al acestei metode este logica de valorizare financiară, ceea ce permite compararea unui proiect în această perspectivă cu alte proiecte.

De altfel, metoda este riguroasă, obligând la prezentarea unui dosar financiar, unui dosar cu elemente nefinanciare dar cuantificabile ale proiectului.

Scanned with OKEN Scanner

c) *Inconveniente*

Inconvenientele se referă la modalităţile de aplicare a metodei bazate pe acelaşi principiu. Anumite criterii sunt redundante (stoc zero este durata zero). Este dificil ca aceste criterii să ia în considerație şi o ponderare care reflectă strategia întreprinderii.

4.3.5. Demersul multicriterial

Această abordare a fost definită de un grup de lucru internațional şi prezentată în raportul „Cost Management for today's advanced Manufacturing"

a) *Principiu*

Sunt cunoscute o multitudine de criterii de alegere (opțiune) a investițiilor (financiare, cantitative şi nefinanciare, calitative).

Pentru fiecare dintre ele se determină:

• valoarea relativă (adică ponderea, suma valorilor relative ale ansamblului criteriilor care este egală cu 1). Această pondere este determinată funcție de strategia întreprinderii şi se aplică ansamblului proiectelor de investiții;

• toate informațiile sunt apreciate cu note de la 1 la 5 conform unor tabele pentru fiecare dintre criteriile specifice întreprinderii comune de investiții;

• probabilitatea ca rezultatul scontat să se realizeze se măsoară în special prin riscul asociat noilor tehnologii. Se va merge de la probabilitatea 100% dacă rezultatul este cert, 50% dacă rezultatul are o şansă din două de a se realiza câştigurile prevăzute;

• un proiect este în fine evaluat prin sumă, pentru fiecare din criteriile produsului (valoarea relativă x nota x probabilitatea de reuşită).

b) *Avantaje*

Sistemul obligă întreprinderea să-şi formuleze strategia şi prioritățile, deci să precizeze scara de valori funcție de care vor fi apreciate proiectele de investiții.

Această metodă ține seama de factorul risc care nu este fundamental în proiectele JIT.

c) *Inconveniente*

Principalul inconvenient al acestei metode este caracterul său inovator (ține seama în mod deliberat de factorii nonfinanciari) deşi pe plan tehnic, ea este influențată de o metodă multicriterială simplă. Se pune problema acceptabilității metodei şi experimentării acesteia în întreprindere. Este cert că stabilirea tuturor tabelelor de notație va prezenta dificultăți şi va provoca divergențe.

*

* *

În termenii acestei analize, metodele menționate exprimă în fapt o strategie. Prima variantă trebuie să fie complet explicită, confruntată cu fiecare proiect propus. În celelalte abordări, strategia se exprimă prin opțiunile criteriilor şi importanța relativă care le este acordată.

Scanned with OKEN Scanner

Totuşi, aşa cum întreprinderea trebuie să aloce în permanență mai bine resursele pentru a-şi îndeplini obiectivele, este necesară determinarea procedurilor de clasificare a proiectelor în aşa fel încât, în ansamblu, deciziile locale şi punctuale să fie convergente spre un obiectiv global.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 5

Modernizarea contabilității de gestiune prin intermediul metodei ABC

Informația contabilă, sursă istorică a controlului de gestiune şi suport esențial al funcționării acestuia, este supusă unui proces continuu de reînnoire. Modelul întreprinderii clasice pe care se bazează contabilitatea de gestiune a fost supus discuției la nivelul anilor '80. În fapt, s-a ajuns la o amplificare a rolului contabilității de gestiune prin intermediul managerilor şi contabililor.

5.1. Modelul de reprezentare sau modalitățile de structurare a fluxurilor

Sunt bine cunoscute cele două paliere ale contabilității. În primul rând, o contabilitate retrospectivă, orientată spre înregistrarea schimburilor între mediu şi întreprindere, care prezintă situația patrimoniului şi determină periodic rezultatul. Calificativul de financiară, aplicat unei astfel de contabilități, sugerează că principala sa finalitate o constituie comunicarea unor informații pieței financiare.

În al doilea rând, o contabilitate orientată către viitor, construită pentru a oferi managerilor date utile în luarea deciziilor asupra diverselor fluxuri economice. Datele din contabilitatea financiară privesc fluxurile de credite, clienți, furnizori etc. Specificul contabilității de gestiune ține de faptul că ea dezvoltă o informație asupra fluxurilor interne ale întreprinderii destul de ignorate de contabilitatea financiară. În acest sens, denumirea contabilitate de gestiune are în

vedere producţia de informaţii pentru uz intern, în timp ce contabilitatea generală sau financiară organizează datele pe care le comunică utilizatorilor externi.

De la originile ei, care pornesc de la revoluţia industrială şi dezvoltarea economiei de piaţă concurenţiale, ***contabilitatea de gestiune*** a pus accentul pe analiza costurilor. Denumirea de contabilitate industrială şi analitică arată că obiectul urmărit a fost calculul costurilor produselor în mediul industrial.

Acest obiectiv se realiza prin analiza consumurilor pe care contabilitatea financiară le sesiza în bloc, după natura lor. În această abordare, produsul nu mai reprezintă obiectul principal de calcul. Costurile, consumurile de resurse rămân principalele elemente observate. Devine stringentă analiza resurselor care trebuie mobilizate şi implicit finanţate, înainte de a le consuma. Actualmente, obiectul contabilităţii de gestiune îl constituie identificarea şi modelarea relaţiilor dintre resurse, modalităţile de consum şi ansamblul de finalităţi pentru care resursele sunt reunite şi consumate.

Prin aceasta, contabilitatea de gestiune devine un mod de reprezentare a funcţionării optime a întreprinderii. Ea nu poate fi independentă de tehnologie şi organizare, care structurează maniera de circulaţie a fluxurilor fizice. Această dublă restricţie este perceptibilă în metoda secţiilor omogene sau a centrelor de analiză.

Metoda menţionată consideră întreprinderea un ansamblul de entităţi specializate (secţii) prin care trec succesiv produsele. Cunoaşterea costurilor unui produs se bazează pe calculul costurilor prestaţiilor furnizate de secţii. Abordarea întreprinderii în această manieră solicită descompunerea proceselor în operaţii specializate încredinţate entităţilor care acţionează în spiritul diviziunii muncii (vezi concepţia tayloriană).[72]

Tehnologia şi structura condiţionează doar parţial descrierea fluxurilor interne. Organizarea tayloriană disimula complexitatea problemei prin fragmentare. Menţionăm şi unele elemente în evoluţia concurenţei: vânzarea produselor-servicii diversifică oferta prin diferenţierea serviciilor asociate. Costul complet al unui produs nu mai reprezintă o noţiune pertinentă. Întrebarea care poate fi pusă în mod constant este: cât ar costa serviciile asociate produsului?

Descrierea acestora se desfăşoară conform logicii întreprinderii (intervenţie după vânzare) sau conform solicitărilor clientului (capacitatea unei depanări pe zi). În acest context cunoaşterea costurilor este complexă şi prezintă un nou demers bazat pe noţiunea de activitate sau de proces. O asemenea abordare reprezintă tema unei restructurări a contabilităţii de gestiune preconizată de metoda ABC. În acest demers, întrebarea specifică se referă la ce resurse economice se consumă pentru a obţine anumite rezultate? În primul rând, contabilitatea de gestiune trebuie să arate corelaţiile dintre resursele consumate şi finalităţi. Prin aceasta, ea crează o dublă înregistrare a finalităţilor şi proceselor corelate cu consumurile de resurse. În al doilea rând, ea nu este rezulatul exclusiv al unui determinism tehnologic.

Există unele resurse care trebuie introduse în modelul contabil. Dintre acestea menţionăm: informaţia, capacitatea de învăţare, inovaţia, iniţiativa

---

[72] Seal W., Garrison R.H., Noreen E.W., *Management Accounting*, McGraw-Hill Education, New York, 2006, p. 297-308

Scanned with OKEN Scanner

personalului, capacitatea de dinamizare a instrumentelor financiare, posibilitatea de mobilizare a personalului pentru o comandă urgentă, imaginea în fața publicului.

O activitate este un ansamblu de sarcini elementare complementare orientate spre o finalitate.

Întreprinderea nu mai este considerată un ansamblu de entități mai mult sau mai puțin specializate, ci un principiu federator de activități. Prin reunirea lor se creează produsul pe care întreprinderea îl vinde. Modelul devine: produsele consumă activități, iar activitățile consumă resurse. Entitățile au un statut incert. Liniile de producție ale activităților nu mai constituie o referință majoră în descrierea fluxurilor, ceea ce conduce la omiterea reprezentării contabile.[73]

Relația dintre entități și activități depinde de accepțiunile acordate acestora. Există mai multe modalități de a defini activitatea:

- ansamblu organizat de sarcini elementare, așa cum este văzut de operator;
- secvență de sarcini ordonate într-o logică tehnică;
- element al unui proiect sau al unei strategii.

Entitățile pot fi considerate centre de responsabilitate sau subansamble ale lor. Metoda secțiilor are în vedere o segmentare mai detaliată a organizării, în sensul că fiecare secție exercită doar o singură activitate. În această viziune, noțiunea de activitate tinde astfel să dispară, prin redundanța cu cea de secție și se diminuează interesul pentru alte costuri decât cele ale produselor.

Structurarea fluxurilor înseamnă construirea unei reprezentări a întreprinderii, pentru a descrie fluxul costurilor până la obiectul final, respectiv produsul sau serviciul. Modelarea comportamentelor costurilor permite răspunsul la cele două obiective, respectiv imputarea rezonabilă a costurilor indirecte si administrarea costurilor activităților.

5.2. Modelarea fluxurilor

Analiza costurilor presupune regruparea lor. Modelarea comportamentului consumurilor tratate în bloc solicită ca acestea să aparțină unei configurații unitare.

Restricția de omogenitate a consumurilor elementare este identică pentru o secție sau activitate. Dacă omogenitatea este respectată, este posibilă reducerea la o singură unitate a variației costurilor reunite. Conform limbajului adoptat ea reprezintă **unitatea de lucru**. Această noțiune adecvată unei activități este o variabilă corelată cu costul său, oferind o lege economică asemănătoare și servește imputării pe produs (sau oricărui alt obiect de calcul al costului)[74].

Metoda ABC își propune să evidențieze atât unitățile de lucru, cât și cauzele numite **inductori de costuri**. În cadrul ei nu este folosită noțiunea de costuri fixe.

---

[73] Innes J., *Handbook of Management Accounting*, Elsevier, CIMA Publishing, Oxford, 2004, p. 423-435

[74] Lorino P., *Méthodes et practiques de la performance. Le pilotage par les processus et les compétences*, 2e édition, Editions d'Organisation, Paris, 2001, p. 107

Scanned with OKEN Scanner

Inductorii de costuri (cost driver) pun în evidenţă ceea ce cauzează costul unui produs, respectiv activităţile care îl declanşează. Costul unei activităţi este generat în principiu de maniera în care aceasta este efectuată[75]. Analiza inductorilor duce la cunoaşterea organizaţiei prin legile de evoluţie a costurilor pe termen lung.

5.3. Adaptarea informaţiei la decizia strategică

Reînnoirea metodelor contabilităţii de gestiune consideră faptul contabil, centrul sistemelor de informaţii. Contabilul va stăpâni astfel sistemul de gestiune în ansamblul său.

Cheia succesului unei companii constă în a oferi clienţilor un raport bun preţ-calitate, diferenţiindu-se în acelaşi timp de concurenţii săi. Strategia constă anume în identificarea modului în care o entitate poate realiza acest obiectiv. Succesul unei strategii alese depinde însă în mare măsură de eficacitatea implementării sale.

Contabilul de gestiune poate contribui la elaborarea strategiilor, la constituirea resurselor şi a capacităţilor necesare, precum şi la implementarea strategiilor selectate. O parte considerabilă din munca managerilor constă în alegerea strategiei ce urmează a fi aplicată. Contabilitatea de gestiune lucrează în strânsă colaborare cu managementul în momentul elaborării unei strategii, furnizând informaţii privind sursele de avantaje concurenţiale: de exemplu, avantajul în termeni de cost, productivitatea sau eficienţa pe care îl are compania lor faţă de cele concurente.

Misiunea contabilităţii de gestiune se referă la clarificarea deciziilor prin informaţii pertinente. În acest context se înscriu metodele adaptate dinamicii costurilor pe termen scurt. Avem în vedere metoda direct costing (metoda costului variabil) care repartizează asupra produselor doar costurile variabile, celelalte fiind considerate drept inevitabile şi fără relevanţă pentru decizie.

O asemenea abordare exprimă renunţarea la identificarea evoluţiei costurilor în organizaţie, ceea ce determină o variaţie în ambele sensuri a cheltuielilor generale. Pentru a spori marja asupra costurilor variabile se promovează produsele cu marjă semnificativă, care adesea generează cheltuieli fixe foarte ridicate.

Metoda ABC permite revenirea la conceptul de cost complet al unui produs, ceea ce constituie o informaţie indispensabilă procesului decizional. Aceasta înseamnă inutilitatea calculului în sens previzional.

---

[75] Bouquin H., *Comptabilité de gestion, 3e édition*, Edition Economica, Paris, 2004, p. 233

Scanned with OKEN Scanner

5.4. Calculația costurilor conform metodei ABC

Rezultat al lucrărilor CAM-I[76], metoda costurilor bazate pe activități (Activity-Based Costing sau metoda ABC) nu este bine înțeleasă decât în tradiția anglo-saxonă în care s-a constituit. Contabilitatea americană integrează pe larg contabilitatea de gestiune în contabilitatea generală. Modul de calcul în cazul metodei ABC are drept origini următoarele necesități:

- într-un context JIT în care sarcinile generatoare de risipă sunt căutate sistematic pentru a fi eliminate (conceptul de valoare adăugată utilă) nu este posibilă alocarea globală a cheltuielilor generale produselor, cu atât mai mult cu cât valoarea acestora percepută de client este din ce în ce mai mult legată de munca indirectă (seriozitatea controalelor, eficacitatea logisticii şi service după vânzare, acțiuni de marketing asupra imaginii unui produs fără modificarea producției). Relațiile cauză-efect între cheltuielile generale şi produse sunt identificate mai bine;
- un produs constituie astăzi rezultatul unei asamblări personalizate de subansamble standard pentru a satisface segmente de clientelă din ce în ce mai specifice. Gamele de produse sunt foarte sensibile la evaluările gusturilor consumatorilor: produsele se reînnoiesc, serviciile evoluează. O parte crescândă a consumului de resurse nu se explică prin volumul producției, ci prin diversitatea şi calitatea proceselor de fabricație şi a produselor. În acest context, este necesară integrarea în calcule a efectului acestei diferențieri;
- modelul contabil ar trebui să permită calculul costului unei mai mari diversități de obiecte: produse, clienți, procese.

În context european, ABC constă în plasarea între centrele de responsabilitate şi produse a unei categorii intermediare: activitatea de calcul asupra costurilor activităților oferite de diferite centre şi determinarea proporției în care astfel de produse utilizează asemenea activități pentru a obține o evaluare mai fiabilă a costurilor produselor.

Logica sistemului se prezintă astfel:

- activitățile consumă resurse la nivelul proceselor;
- produsele consumă activități.

Analiza şi regruparea activităților presupune întrebarea la ce nivel este mai pertinent calculul costurilor: ar trebui să rămânem la activitate, la produs sau la alte obiecte de cost?[77]

---

[76] Creat în 1972, CAM-I (Computer Aided Manufactoring - International) este un consorțiu de cercetare-dezvoltare situat în Arlington (Texas), care finanțează studii în domeniul producției. În 1986, acest grup a lansat un proiect, consacrat tehnologiei şi gestiunii: programul Cost Management System (CMS). Este vorba de a construi un sistem de contabilitate de gestiune adaptat mediului industriilor puternic automatizate şi integrate. În 1988, sunt publicate principiile de bază ale demersului în Berliner C., Brinson J. (ed), *Cost Management for Today's Advanced Manufacturing*, Boston, Harvard Business School Press, 1988. Actualmente, acest organism a păstrat sigla care înseamnă Consortium for Advanced Manufacturing International.

[77] Tabără N., *Modernizarea contabilității şi controlului de gestiune*, Editura TipoMoldova, Iaşi, 2006, p. 127

Scanned with OKEN Scanner

Tabel nr. 5.1. - Definirea activităţilor şi alocarea costului centrelor de responsabilitate diferitelor activităţi (mii euro)

Centre de responsabilitate / Activităţi	Administraţia	Aprovizionarea	Gestiunea Producţiei	Producţie			Distribuţie	Total Cheltuieli
				Unitatea A	Unitatea B	Unitatea C		
Contabilitate	10,7							10,7
Plăţi	10,3							10,3
Secretariat	30,0							30.0
Gestiunea furnizorilor		152,0						152,0
Gestiunea comenzilor		25,2						25,2
Gestiunea recepţiilor		32,8						32,8
Planificarea ordinelor		35,0	275,0					310,0
Studii şi metode			46,0					46,0
Întreţinere				140,0	160,0	130,0		430,0
Manipulări				26,0	9,0	15,0		50,0
Producţie (cost tehnic)				1156,0	99,0	251,0		1506,0
Expediţii							100,0	100.0
Promovare							85,0	85,0
	51,0	245,0	321,0	1322,0	268,0	396,0	185,0	2788,0

Tabel nr. 5.2. - Definirea indicatorilor şi calculul costului unitar al indicatorilor (mii euro)

Centre de responsabilitate / Indicatori de activitate	Administraţia	Aprovizionarea	Gestiunea Producţiei	Producţie			Distribuţie	Costul total al indicatorului	Volumul indicatorului	Costul unitar al indicatorului (în euro)
				Unitatea A	Unitatea B	Unitatea C				
Înreg. contabile (nr)	10,7							10,7	3500	3,06
Cost adăugat (a)	40,3	152,0						192,3	3208,5	5,99
Comenzi (nr)		25,2						25,2	825	30,55
Recepţii (nr)		32,8						32,8	1000	38,80
Loturi de fabricaţie (nr)		35,0	275,0	26,0	9,0	15,0		360,0	800	45,00
Dosare tehnice (nr)			46,0					46,0	135	340,74
Întreţinere (ore)				140,0	160,0	130,0		430,0	3300	130,30
Maşini Ax (ore)				1156,0				1156,0	40000	28,90
Cupe (nr)					99,0			99,0	170000	0,58
Maşini Cxy (ore)						251,0		251,0	20000	12,55
Expediţii (nr)							100,0	100,0	3000	33,33
Produse (nr)							85,0	85,0	550	154,55
Total cheltuieli	51,0	245,0	321,0	1322,0	268,0	396,0	185,0	2788,0		

Costul de producţie al produsului P

Este necesară stabilirea prealabilă a costurilor complete ale materiilor Y, Z a piesei W, a colaborării şi a costurilor complete ale subansamblelor prime I şi J.

Scanned with OKEN Scanner

Tabel nr. 5.3. - Costul complet al materiilor prime Y şi Z, al piesei W şi al colaborării

	Cost volumic			Costul loturilor	
	Cantitatea cumpărată (1)	Preţ de cumpărare (2)	Cost total (3)=(1)x(2)	Număr de comenzi (4)	Costul comenzilor (5)
Materie primă Y	4500	6,40	28800,00	6	183,30
Materie primă Z	3150	9,50	33345,00	12	366,60
Piesa W	32000	0,09	2880,00	18	549,90
Colaborare	450	10,00	4500,00	10	305,50

	Costul loturilor			Cost total (9)=(3)+(8)	Cost unitar (10)=(9)/(1)
	Numărul de recepţii (6)	Costul recepţiilor (7)	Total (8)=(5)+(7)		
Materie primă Y	6	196,80	380,10	29180,10	6,48
Materie primă Z	13	426,40	793,00	34138,00	9,73
Piesa W	20	656,00	1205,90	4085,90	0,13
Colaborare	9	295,20	600,70	5100,70	11,33

Costul complet al subansamblului I

Cost volumic unitar	Cantitate	Cost unitar	Suma
Materia primă Y	0,13 kg	6,48	0,84
Manopera directă	0,01 h	11,00	0,11
Colaborarea	0,50 h	11,33	5,67
Maşina Ax	0,10 h	28,90	2,89
			9,51

Cost complet unitar	Cantitate	Cost unitar	Suma
Cost volumic	900	9,51	8559,00
Costul loturilor de fabricaţie	10	45,00	450,00
Costul de întreţinere	4 h	130,30	521,20
Costul total al subansamblului I	900	-	9530,20
Costul unitar al subansamblului I		10,59	

Costul complet al subansamblului J

Cost volumic unitar	Cantitate	Cost unitar	Suma
Materia primă Z	0,10 kg	9,73	0,97
Manopera directă	0,20 h	11,00	2,20
Cupa	2	0,58	1,16
			4,33

Cost complet unitar	Cantitate	Cost unitar	Suma
Cost volumic	900	4,33	3897,00
Costul loturilor de fabricaţie	20	45,00	900,00
Costul de întreţinere	8 h	130,30	1042,40
Costul total al subansamblului J	900	-	5839,40
Costul unitar al subansamblului J	-	6,49	-

Scanned with OKEN Scanner

Costul de producţie al produsului P

Cost volumic unitar	Cantitate	Cost unitar	Suma
Subansamblul I	1	10,59	10,59
Sunansamblul J	1	6,49	6,49
Piesa W	2	0,13	0,26
Manopera	0,03 h	11,00	0,33
Maşini Cxy	0,04 h	12,55	0,55
			18,17

Cost complet unitar	Cantitate	Cost unitar	Suma
Cost volumic	900	18,17	16353,00
Costul loturilor de fabricaţie	10	45,00	450,00
Costul dosarelor tehnice	1	370,74	370,74
Costul de întreţinere	3 h	130,30	390,90
Costul total de producţie	900	-	-
Costul unitar de producţie	-	19,483	-

Cost complet al produsului P	Cantitate	Cost unitar	Suma
Costul de producţie	900	19,483	17534,64
Costul expediţiilor	20	33,33	666,60
Costul promovării produselor	1	154,55	154,55
Costul înregistrărilor contabile	100	3,06	306,00
Costul total fără cheltuielile induse de costul adăugat	900	-	18661,85
Costul indus de costul adăugat	12396,05(a)	5,99%	742,52
Costul complet total	900	-	19404,37
Costul complet unitar	-	21,56	-

a) Costul adăugat = Costul complet total fără cheltuielile cuprinse de costul adăugat – Costul cumpărărilor ce corespund celor 900 produse P = 18661,85 – {900[(0,13x6,40)+(0,1x9,50)+(0,5x10,00)+(2x0,09)]} = 18661,85-6265,80 = 12396,05.

Efectuând calculele în acest mod activitatea „gestiunea furnizorilor" nu este imputată decât la nivelul costului complet (şi nu la nivelul costului de cumpărare).

Avantajele aplicării metodei

▪ Metoda ABC constituie o reîntoarcere la sursele de inspiraţie contabilă. Pune accentul pe necesitatea de a reflecta procesul real de fabricaţie-vânzare şi a adopta un mod de evaluare care autorizează monitorizarea costurilor pe traseu. Ea insistă asupra necesităţii de a urmări circulaţia resurselor pe parcurs privind diferitele activităţi şi obiecte de cost ale firmei. Calculul costului complet al unui produs nu este util decât dacă nu face să dispară legile diverselor categorii de costuri pe care le integrează.[78]

[78] Tabără N., *Contabilitate şi control de gestiune. Studii şi cercetări*, Editura TipoMoldova, Iaşi, 2004, p. 63

Scanned with OKEN Scanner

▪ Noţiunea de repartizare a cheltuielilor este abandonată şi înlocuită cu afectarea resurselor consumate pentru defăşurarea activităţilor şi utilizarea variabilă a activităţilor pe produse. Începând cu aspectul tehnic, deosebirea productiv/neproductiv dispare. Se reţine o viziune unitară a întreprinderii: productivitatea acesteia nu se împarte, ea rezultă din conjugarea eforturilor desfăşurate în aceste entităţi.

▪ În faza iniţială, prin împărţirea în activităţi, demersul ABC poate reprezenta o bună radiografie a funcţionării detaliate a întreprinderii. Prin studiu punctual, metoda facilitează înţelegerea tehnicilor de lucru, cauza costurilor şi înregistrarea lor până la vânzarea produsului. Pentru a calcula costuri este necesară regruparea rapidă a datelor, pentru a regăsi sensul şi a evita problemele privind complexitatea.

▪ Pe plan strategic, sistemul permite măsurarea incidenţei asupra activităţilor întreprinderii, a deciziilor relative la un produs (recurgerea la colaborări, comenzi personalizate). Pornind de la structura costului complet, este posibilă remontarea activităţilor elementarea li evaluarea influenţelor asupra diferitelor centre de responsabilitate. Analiza se poate orienta mai ales pe activităţi decât pe produse, pe ceea ce este util în timp ce avantajele competitive provin din activităţi fără legătură directă cu elaborarea produselor (încorporarea serviciilor în produs).

▪ Metoda permite calcularea uşoară a costurilor proceselor (secvenţa de activităţi diferite pe relaţia clienţi-furnizori care se înlănţuiesc pornind de la un factor de declanşare comun).

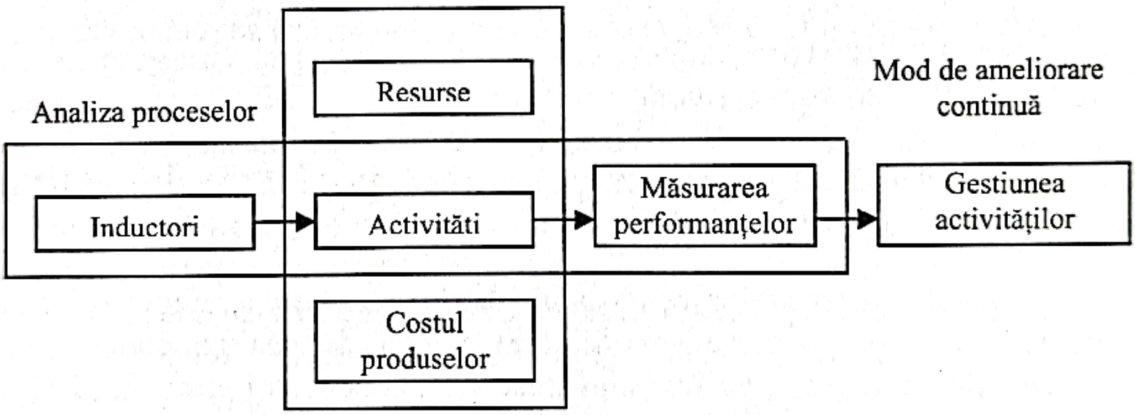


Figura nr. 5.1. - Utilizarea informaţiilor privind metoda ABC

Sursa: Raffisch N., Trney B., *Glossary of Activity Based Management,* Arlington, CAM-I, 1991, după Gervais M. – Contrôle de gestion, 8e édition, Economica, Paris, 2005, p.191.

Costul unui proces variază lent cu excepţia unei reorganizări importante. El pune accentul pe interdependenţa necesară, care trebuie să existe între funcţiunile întreprinderii. El focalizează atenţia asupra faptului că performanţa nu depinde numai de costul fiecărui departament, ci de costul interacţiunilor dintre unităţi.

▪ Atunci când mediul devine instabil este necesară o flexibilitate maximă. Problema revederii gestiunii de ansamblu a activităţilor întreprinderii în maniera organizării lor permanente pentru a se oferi clienţilor potenţiali produse-servicii dotate cu o paletă de însuşiri cărora clienţii le acordă o valoare. Produsele devin efemere şi scimbările organizaţionale foarte rapide, pentru ca funcţia şi produsul să

Scanned with OKEN Scanner

constituie bazele structurate ale calculaţiei costurilor. Noile fundamente vor fi priceperile, procesele de creare a unui produs nou, gestiunea calităţii, gestiunea furnizorilor şi a colaborărilor, principalele procese de fabricaţie, logistica de distribuţie etc., care intervin în întâietatea factorilor cheie de succes ai firmei şi care determină competenţa sa distinctivă.

▪ Utilizarea ABC autorizează folosirea moderată a refacturărilor interne. Prin utilizarea noţiunii de activitate, sun observaţi imediat influenţa prestaţiilor oferite de un centru furnizor asupra funcţionării şi costul unui centru client[79].

▪ Eliminarea deosebirii centre auxiliare/centre principale evită repartizarea secundară a cheltuielilor indirecte adesea sursă de arbitrariu şi de aproximări.

Dificultăţi

▪ Înainte de a începe o reflecţie privind implementarea unui model ABC, este necesară asigurarea disponibilităţii datelor. Este admisibilă regruparea într-un centru a tuturor activităţilor, care nu au putut fi corelate într-un inductor precis şi de a-l face să intervină în scop de calcul. Pentru ca acest cost să fie semnificativ, activităţile respective trebuie să aibă o pondere marginală.

▪ Repartizarea timpului de lucru al unei persoane între diferitele activităţi pe care le realizează nu este întotdeauna de dorit, mai ales când este vorba de sarcini reprezentative. Această repartizare are întotdeauna un caracter arbitrar.

▪ Punerea în funcţiune a unui sistem ABC costă scump. Dacă rezultatele experimentale diferă mult de cele clasice, este mai înţelept să se renunţe la metodă.

5.5. Contabilitatea şi managementul pe bază de activităţi (ABC şi ABM)

Ansamblul activităţilor desfăşurate de întreprindere explicitează cauzele costurilor. Abordarea permite simplificarea reţelei de analiză concepută prin metoda secţiilor omogene, dar mai ales trecerea de la caculul costurilor (ABC) la managementul activităţilor (ABM)[80].

Unitatea de lucru nu constituie în mod necesar o cauză. Ea descrie o corelaţie, o simultaneitate şi nu un fenomen care, declanşând o activitate omogenă, provoacă un cost. Trebuie evitată înlocuirea sistematică a termenului clasic de unitate de lucru prin cel de inductor de cost.

---

[79] Mévellec P., *Modèle d'entreprise et système de calcul de coûts*, în ECOSIP, *Cohérence pertinence et évaluation*, Economica, Paris, 1996, p. 189

[80] Mitchell F., Salafatinos C., *Modern Management Accounting Developments*, Pearson Professional Limited, Great Britain, 1997, p. 42

Scanned with OKEN Scanner

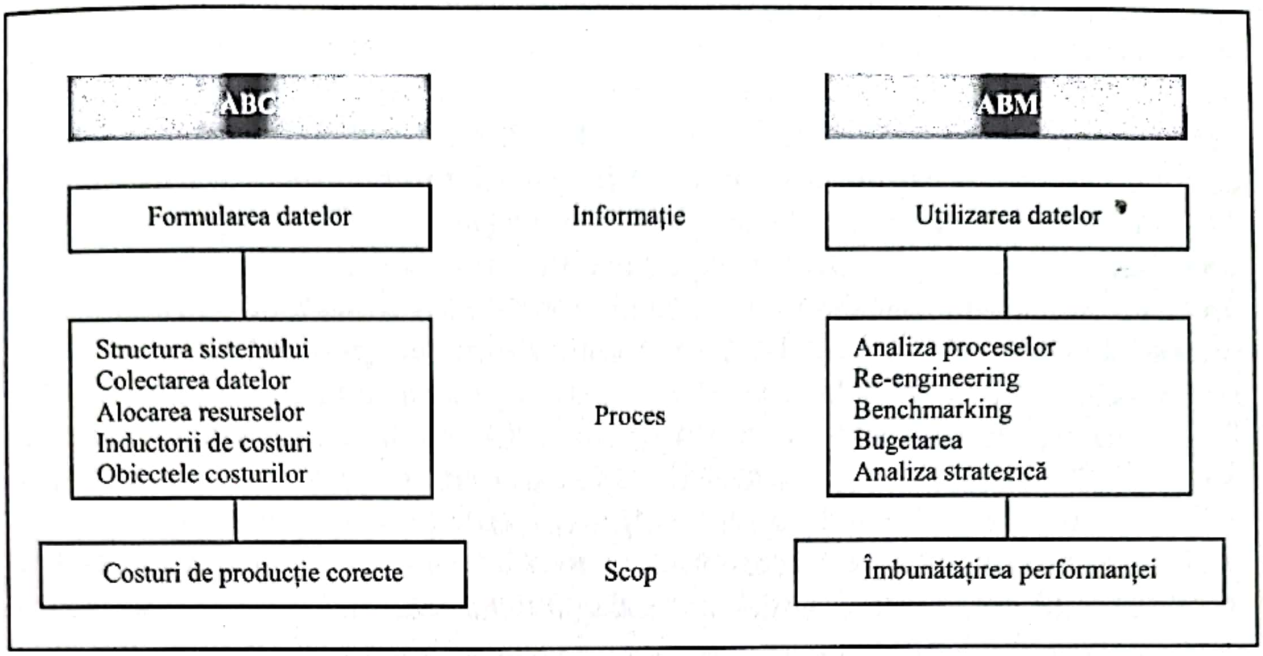


Figura nr. 5.2. - Activity-based costing şi Activity-based management

Se pot observa inductori într-o logică pe termen scurt, numiți inductori de activitate. Managementul costurilor presupune cunoaşterea modalității de declanşare a activității şi a legilor care, pe termen lung, determină costul acesteia.

Prima perspectivă invită la depistarea adevăratelor cauze. Analiza se derulează progresiv şi permite identificarea disfuncționalităților semnificative în evaluarea costului. De asemenea, în acest mod se menține controlul asupra factorilor cheie de succes în reducerea costurilor.

Prima caracteristică a ABM este legată de declanşarea activităților esențiale în performanța întreprinderii. Studiul costurilor trebuie să sugereze indicatorii de măsurare a eficienței activității.

A doua perspectivă constă în căutarea legii sau legilor care, pe termen lung, creează prin activitatea considerată, avantaje sau depăşiri de costuri. O listă a acestora este oferită de Michael Porter.

Transformarea activității într-un centru de analiză permite o comparație cu exteriorul. Compararea unei activități cu parametrii ideali poartă denumirea de **benchmarking**[81]. Într-un astfel de context, contabilitatea de gestiune cercetează factorii cheie de succes, ceea ce o corelează cu strategia[82].

---

[81] Bouquin H., *Comptabilité de gestion, 3e édition*, Edition Economica, Paris, 2004, p. 85
[81] Bouquin H., *Le contrôle de gestion, 4e édition*, PUF, Paris, 1998, p. 235

Scanned with OKEN Scanner

Concluzii

Prin folosirea metodei ABC se încearcă estimarea consumului de resurse pentru fiecare produs în parte, ceea ce determină managerii întreprinderii să se orienteze asupra redistribuirii sau eliminării resurselor excedentare.

Utilitatea sistemului ABC (ABM) priveşte deciziile adoptate la nivel operaţional şi strategic. El permite luarea deciziilor de abandonare a anumitor produse sau de introducere în producţie proprie a produselor sau serviciilor premergătoare activităţii de bază. Sistemul menţionat permite o regândire, o reorganizare a proceselor de producţie pe baza unei analize mai fine a activităţilor. De asemenea, în condiţiile în care o mare parte a cheltuielilor indirecte faţă de produse sunt directe în raport cu activităţile, gestiunea acestora prin ABC/ABM asigură o conducere mai eficientă a firmei. Astfel, din punctul de vedere al performanţei, utilitatea metodei are în vedere:

- posibilitatea determinării unor indicatori necesari managementului într-un demers al calităţii totale şi cunoaşterea costului activităţii;
- analiza căilor de reducere a costurilor sau de raţionalizare a producţiei prin diminuarea numărului de componente sau limitarea seriilor specifice;
- responsabilitatea decidenţilor privind nivelul cheltuielilor, în special pentru activităţile de susţinere;
- o mai bună stăpânire a costurilor de lansare a noilor produse sau a celor referitoare la modificările celor existente.

Kaplan şi Cooper (1998) împart ABM în operaţional şi strategic:

ABM operaţional se referă la „a face lucrurile cum trebuie", folosind informaţiile ABC pentru îmbunătăţirea eficienţei. Acele activităţi care adaugă valoare produsului pot fi identificate şi îmbunătăţite. Activităţile care nu adaugă valoare trebuie reduse pentru a diminua costurile, fără a reduce valoarea produsului.

ABM strategic se referă la „a face lucrurile care trebuie", folosind informaţii ABC pentru a decide ce produse trebuie dezvoltate şi activităţile benefice. Poate fi, de asemenea, utilizat pentru analiza profitabilităţii clienţilor, identificându-i pe cei strategici şi concentrându-se mai mult asupra lor.

Un risc al ABM este faptul că unele activităţi au o valoare implicită şi nu reflectată neapărat o valoare financiară adăugată la orice produs. Un client care reprezintă o pierdere din perspectiva activităţilor angajate, dar care duce la deschiderea unei noi pieţe, poate fi identificat drept un client cu valoare scăzută printr-un proces strategic ABM[83].

ABM sprijină excelenţa în afaceri, prin furnizarea de informaţii care să faciliteze deciziile strategice pe termen lung, cum ar fi mixul de produse şi sourcing-ul. Astfel se permite designerilor de produse să înţeleagă impactul desenelor sau modelor asupra costului şi flexibilităţii şi apoi de a modifica designul în consecinţă. ABM sprijină, de asemenea, îmbunătăţirea continuă, permiţând

[83] Jiambalvo J., *Managerial Accounting 4th edition*, Wiley&Sons, USA, 2010, p. 119

Scanned with OKEN Scanner

managementului să obţină noi perspective de performanţă a activităţii prin concentrarea atenţiei asupra surselor necesare activităţilor şi prin autorizarea creării unor stimulente comportamentale care să vizeze amelioarea unuia sau mai multor aspecte ale afacerii. ABM constituie o schimbare fundamentală de la măsurarea tradiţională a costurilor performanţei.

Oamenii întreprind activităţi care consumă resurse – astfel încât controlul activităţilor permite monitorizarea costurilor chiar de la sursa lor. Valoarea reală a metodei ABM este dată de cunoştinţele şi informaţiile obţinute, care duc la decizii mai bune şi măsuri de îmbunătăţire. ABM este mai mult decât un instrument de contabilitate; este un sistem de îmbunătăţire continuă a performanţelor organizaţionale. ABM nu are ca obiectiv reducerea costurilor, ci o mai bună înţelegere a semnificaţiei costurilor pentru a fi corectate eventualele erori. Procesul nu consumă resurse şi oferă posibilitatea unei mai bune stabiliri a costurilor pentru un bun sau produs. Totuşi, unele domenii de activitate se suprapun şi sunt dificil de separat, astfel că implementarea unui sistem ABM trebuie precedată de dezvoltarea capacităţilor IT şi integrarea cu sistemele financiare şi bugetare.

Adoptarea metodei ABM este preferată din următoarele considerente:

- o presiune de sus în jos pentru a reduce costurile;
- presiunea concurenţială/condiţiile de piaţă;
- un program la nivelul întregii organizaţii;
- introducerea noţiunii de benchmarking;
- aspecte legate de reglementare;
- obţinerea unui statut de clasă mondială prin intermediul managementului.

Rezultatul final al unui sistem ABM constă în informaţiile referitoare la o anumită unitate de cost. De exemplu, un factor analizat îl reprezintă cantitatea de produse refuzate din punctul de vedere al calităţii, deoarece se impune un consum de resurse suplimentar pentru continuarea activităţii.

5.5.1. Metoda Activity-Based Costing vs. Metoda Activity-Based Management

Iniţial metoda Activity-Based Costing (ABC) a apărut în Statele Unite ale Americii la sfârşitul anilor '80 ca rezultat al activităţii desfăşurate de către grupul „Consorţiului Internaţional pentru Prelucrare Avansată" (C.A.M.I). Metoda ABC este motivată de credinţa potrivit căreia, informaţiile contabile tradiţionale nu sunt folositoare managerilor, care sunt interesaţi în evaluarea eficacităţii deciziilor resurselor alocate în întreprinderile lor. Această informaţie tradiţională este angrenată în schimbul satisfacerii auditorilor sau altor persoane externe care, sunt interesaţi de evidenţa financiar-contabilă.

C.A.M.I. defineşte metoda ABC ca acea metodă utilizată pentru identificarea cauze-lor conexiunilor dintre inductorii de costuri şi costul activităţilor prin măsurarea costurilor procesului la care se referă activităţile şi la obiectele costului. Dintr-una din aceste definiţii derivă şi motivul pentru care este necesară metoda ABC. Prin urmare începutul metodei ABC este mult mai precis decât începuturile

Scanned with OKEN Scanner

metodelor tradiţionale. Costul de producţie este compus din cheltuieli materiale, dar şi din cheltuieli salariale directe, la care se adaugă cheltuielile indirecte.

Cooper şi Kaplan propun metoda ABC ca pe o alternativă la sistemele tradiţionale de contabilitate de gestiune şi calculaţia costurilor. Principiul de bază al metodei ABC poate fi descris în felul următor: activităţi consumatoare de produse/servicii care necesită resurse. Procesele consumă subprocese sau activităţi care, în schimb, consumă resurse. Resursele sunt necesare atât realizării activităţilor cât şi realizării proceselor, întrucât procesele sunt compuse din activităţi. Dacă este posibil să măsurăm fiecare etapă a relaţiei, atunci costul este perfect definit. El necesită colectarea informaţiilor relevante asupra consumului de resurse şi activităţi în sistemul considerat. O analiză de tip ABC/ABM necesită o modelare detaliată a proceselor întreprinderii analizate. Trebuie descrise cu acurateţe procesele, activităţile şi resursele implicate în sistemul analizat. Această abordare este transversală în cadrul întreprinderii şi nu ţine cont de aspectele structurale ale acesteia. Ţinând cont de cele precizate anterior şi de tendinţa enunţată în literatura de specialitate internaţională, considerăm adecvată şi în acelaşi timp realistă, o delimitare a proceselor şi activităţilor de maniera următoare: familie de procese, procese, activităţi şi operaţii. Cauzele care au determinat această alegere reies din însăşi definirea acestor noţiuni care este prezentată în continuare.

Familia de procese[84] reprezintă o grupare de procese ce pot fi unite între ele prin două tipuri de fluxuri: informaţii şi/sau materiale. Familia de procese poate fi asimilată doar unei funcţiuni mari de optimizare a unei întreprinderi, cum ar fi: achiziţia, producţia sau comercializarea.

Procesele reprezintă o grupare de două sau mai multe activităţi participante la un obiectiv comun, unite între ele prin aceleaşi două tipuri de fluxuri (materiale şi/sau informaţii), ca şi în cazul familiei de procese. Procesul furnizează un produs sau o prestaţie internă sau externă. Toate activităţile cuprinse în cadrul unui proces se înlănţuie în mod logic. Ţinând cont de formarea „output-ului" procesului se procedează la sortarea activităţilor pornind de la cele situate în amonte spre cele din aval (de exemplu: definirea politicii de achiziţie, comercializarea în cantităţi mari etc.).

Activitatea reprezintă o grupare de două sau mai multe operaţii participante la un obiectiv comun care fac apel la un „savoir-faire" omogen. Şi în acest caz „output-ul" activităţii va fi identificat. Înlănţuirea activităţilor ţine cont de trei tipuri de fluxuri: materiale, prestaţii sau informaţii, cum ar fi de exemplu: căutarea surselor de aprovizionare, referinţele asupra clienţilor, etc. Experienţa practică a demonstrat că se poate vorbi de două categorii de activităţi: activităţi principale şi activităţi secundare (suport). Numeroşi autori consideră că activităţile secundare nu sunt altceva decât resurse la dispoziţia activităţilor principale şi că, fără acestea, ele trebuie restrânse. După opinia noastră, între activităţile principale şi cele secundare

[84] Briciu S. şi al. *Contabilitatea şi controlul de gestiune, instrumente pentru evaluarea performanţei entităţii*, Editura Aeternitas, Alba Iulia, 2010, p. 147

Scanned with OKEN Scanner

(suport, susţinere) poate exista o relaţie de concentrare a mai multor activităţi secundare în cadrul unei activităţi principale, concentrare care poate fi făcută în totalitate sau doar în parte, având la bază unităţi de măsură diferite. Alegerea inductorilor de cost trebuie făcută cu mare precauţie, deoarece selectarea greşită a unora dintre ei, poate conduce la erori de alocare asupra purtătorilor de costuri şi, în final, la costuri inexacte care nu reflectă realitatea.

Operaţia reprezintă baza analizei acţiunilor personalului angajat în realizarea acestora (de exemplu: vizitarea saloanelor de prezentare, stabilirea de contracte etc.). Operaţia reclamă participarea obligatorie la o activitate. După părerea noastră, două sunt nivelurile ce permit o analiză riguroasă a informaţiilor furnizate îndreptate spre optimizarea organizării interne a întreprinderii, şi anume: nivelul *activitate* şi nivelul *operaţie*.

Prin analiza metodei ABC, Cooper şi Kaplan atrag atenţia managerilor să cerceteze cu mare atenţie costurile aflate în declin la fiecare categorie şi să stopeze alocarea lor asupra proceselor. În particular, costurile de susţinerea facilităţilor, considerate ca făcând parte din activităţile secundare, nu ar trebui repartizate pe produse individuale, ci efectuată o regrupare a acestora în cadrul activităţilor principale. Autorii precizează, de asemenea că, managerii trebuie să considere costul suplimentar (de depăşire) a producţiei, ca un articol separat decât să-l „ambaleze" într-o estimare a creşterii costurilor, deoarece costul suplimentar al producţiei nu reflectă productivitatea capitalului sau manopera.

Calculând costurile pe unitatea de produs pe baza volumului produsului se poate ajunge la „moartea în spirală" a acestora deoarece, costurile pe unitatea de produs cresc în mod dramatic atunci când volumul se micşorează. Managementul va ridica preţurile iar acestea vor conduce mai departe la volume de producţie în descreştere. La rândul lor aceste scăderi ale volumului de producţie declanşează creşterea preţurilor de vânzare. Organizarea şi aplicarea metodei ABC necesită un efort însemnat. Este un nou sistem de calcul al costurilor absolut necesar, un nou mod de gândire în privinţa costurilor. În majoritatea cazurilor, metoda ABC trebuie implementată în completarea sistemelor de cost tradiţionale, care sunt necesare scopurilor contabilităţii de gestiune.

O dată ce o întreprindere decide să implementeze metoda ABC, trebuie să determine nivelul detaliilor informaţionale pe care doreşte să le colecteze şi să le pună la dispoziţia managementului, cunoscând fiind faptul că, o informare mai precisă este mult mai costisitoare.

Antecalculaţia costurilor prin metoda ABC

Organizarea antecalculaţiei costurilor prin metoda Activity-Based Costing (ABC) se realizează pe cele două categorii de costuri care formează în final costul de producţie: costuri directe şi costuri indirecte (pe activităţi).

Antecalculaţia costurilor directe

Prin antecalculaţia costurilor trebuie să se asigure dimensionarea optimă pe fiecare produs a cheltuielilor necesare producţiei. Potrivit metodei ABC (Activity-Based Costing) este necesar ca normarea costurilor să se desfăşoare în următoarea

Scanned with OKEN Scanner

succesiune: normarea consumurilor directe (materii prime şi materiale), a normelor de timp şi a tarifelor de salarizare directe, a cheltuielilor indirecte compuse din cheltuielile secţiilor de producţie, cheltuielile generale de administraţie, cheltuielile de desfacere şi comercializare, determinarea costurilor (standard) antecalculate pe produse sau pentru întreaga producţie.

Calculaţia standard stabileşte costurile antecalculate pentru producţia lansată în fabricaţie pe baza comenzilor emise de beneficiari sau din iniţiativa producătorului.

Trebuie subliniat că la baza normării cheltuielilor directe stau normele curente, respectiv normele de consum specific pentru materii prime şi materiale şi normele de timp, cuprinse în documentaţia tehnologică, stabilite în condiţii normale de desfăşurare a procesului de producţie, în condiţii tehnico-organizatorice ale locurilor de muncă respective.

Pentru determinarea cheltuielilor pe purtători de costuri se utilizează următoarele procedee: ponderării cantităţilor cu preţurile şi/sau cu tarifele; aplicării de cote procentuale asupra valorilor absolute; defalcării de cote procentuale în raport de numărul perioadelor de gestiune. Procedeul ponderării cantităţilor cu preţurile şi/sau cu tarifele se utilizează pentru calculul cheltuielilor cu materiile prime şi a salariilor personalului direct productiv.

Antecalculaţia costurilor indirecte (pe activităţi)

Normarea cheltuielilor indirecte se face, de regulă, cu ajutorul bugetelor de cheltuieli care se întocmesc pe baza normelor, normativelor şi parametrilor specifici fiecărui fel de cheltuială, precum şi a preţurilor şi tarifelor legale folosite la evaluarea acestora. Antecalculaţia costurilor bazată pe activităţi se desfăşoară prin parcurgerea a patru ***etape***, după cum urmează:

1. Analiza activităţilor şi stabilirea ierarhiei proceselor;
2. Stabilirea inductorilor de costuri şi construirea structurilor cantitative;
3. Alocarea timpilor pe activităţi;
4. Determinarea costului de producţie antecalculat.

1. Analiza activităţilor şi stabilirea ierarhiei proceselor

Prima etapă a antecalculaţiei costurilor pe activităţi cuprinde două subetape importante, după cum urmează:

a. Definirea şi derularea proiectului ABC

Proiectul ABC este compus din totalitatea acţiunilor întreprinse de către echipa de proiect în vederea atingerii obiectivelor propuse. Echipa de proiect este colectivul compus dintr-un număr de 10 persoane, fiecare dintre acestea având un scop precis pentru care a fost cooptat în echipă. Sarcinile echipei de proiect includ printre altele şi elaborarea indicatorilor şi a tablourilor de bord, având la bază datele obţinute din contabilitatea de gestiune a firmei.

b. Stabilirea listei preliminare a activităţilor, regruparea, identificarea atributelor activităţilor şi validarea lor

Această subetapă este destul de complexă din punctul de vedere al conţinutului său. În vederea stabilirii listei preliminare a activităţilor ce vor fi cuprinse în cadrul proceselor principale identificate la nivel de întreprindere, se

Scanned with OKEN Scanner

procedează la reunirea colectivelor sau serviciilor funcţionale şi purtarea unor discuţii cu conducătorii acestora. În literatura de specialitate mai sunt menţionate ca modalităţi de stabilire a activităţilor: *„chestionări şi interviuri, consemnarea acestora de către salariaţii întreprinderii, analiza documentară, procedeul multimoment"*[85].

Proiectul ABC îşi continuă astfel derularea sa, iar personalul întreprinderii poate contribui într-un mod foarte eficient la stabilirea listei preliminare a activităţilor. În literatura de specialitate au fost identificate trei modalităţi de regrupare a activităţilor: în procese, în activităţi directe sau în familii de activităţi.

În cazul regrupării activităţilor în cadrul proceselor trebuie să ţinem cont de orientarea obiectivelor şi a modului lor de înlănţuire. Noţiunea de înlănţuire este cea mai importantă dintre tipurile de regrupare care sunt posibile să opereze la nivel de întreprindere.

Aceasta reprezintă o componentă esenţială a îmbunătăţirii modului de organizare a întreprinderii, deoarece ea permite sensibilizarea personalului din mai multe servicii la un obiectiv comun ce are ca scop ameliorarea realizării obiectivului care le depăşeşte pe cele ale altor servicii de care aparţin.

Regruparea activităţilor în activităţi directe are legătură în particular cu funcţiile suport ale întreprinderii pentru care conexiunea cu produsul sau cu un alt obiectiv al costului nu este întotdeauna evident. Activităţile directe pot fi afectate fără dificultate la nivelul costului de producţie (al clienţilor care le consumă sau a altui obiect al costului).

În schimb, activităţile secundare pot, după caz, să primească activităţile considerate ca directe, căci este imposibil de identificat care este clientela care le va consuma sau ele pot fi afectate direct obiectivelor costului. Modalitatea de simplificare constituie motivul de regrupare a activităţilor în familii de activităţi. Pentru facilitarea înţelegerii de către personal în ansamblul său, întreprinderea poate prezenta lista acestor activităţi sub „acoperişul" altora mai mari cum sunt cel de: producţie, concepere, comercializare, administraţie, etc. Toate aceste regrupări vizează supunerea listei activităţilor utilizatorilor cărora le sunt utile. Pentru fiecare activitate, un număr cert de informaţii sunt colectate în vederea obţinerii tuturor necesităţilor ce revin aplicării metodei ABC. După ce echipa de proiect se asigură că au fost îndeplinite toate *obiectivele*[86] şi *aspectele*[87] majore legate de stabilirea şi întocmirea activităţilor se trece la validarea lor.

---

[85] Ebbeken K., Possler L., Ristea M. *Calculaţia şi managementul costurilor*, Editura Teora, Bucureşti, 2000, p. 367

[86] Obiectivele majore ale fazei de validare: 1. asigurarea că fiecare activitate este semnificativă şi reprezentativă pentru ceea ce urmează a se realiza, fie creează o valoare pentru client, fie nu consumă foarte multe resurse; 2. asigurarea că numărul activităţilor nu este prea mare şi prea costisitor volumul de muncă depus la elaborarea şi colectarea datelor pe activitate.

[87] Aspectele care nu trebuie neglijate: 1. un serviciu funcţional nu poate descrie mai mult de 3 până la 8 activităţi; 2. o listă nu poate depăşi 50 de activităţi, pentru a fi utilizabile întotdeauna, în cadrul grilei de calcul a costurilor de producţie (fie antecalculate, fie postcalculate); 3. activităţile care consumă mai puţin de 1% din resurse trebuie regrupate în cadrul altora.

Scanned with OKEN Scanner

2. Stabilirea inductorilor de costuri şi construirea structurilor cantitative

Inductorii de costuri reprezintă unităţile de măsură care sunt utilizate pentru alocarea costurilor indirecte (producţie, administraţie, desfacere). Cele două mari categorii de criterii care stau la baza descrierii diferitelor categorii de inductori de costuri sunt: opţionale (de alegere) şi de precizare (de determinare). Modul de descriere şi avantajele celor două categorii de criterii sunt redate mai jos.

Categorii de criterii	Descriere	Avantaje
Criterii de alegere	1. Uşurinţă de identificare, utilizare şi înţelegere. 2. Existenţa unui raport direct între cheltuielile indirecte şi inductorii de costuri. 3. Influenţa pozitivă sau negativă asupra personalului.	1. Diminuarea costurilor de evidenţă. 2. Obţinerea unor costuri reale ale produselor. 3. Explicarea conceptului de inductor de cost angajaţilor.
Criterii de determinare	1. gradul de complexitate al gamei sortimentale – se alege întotdeauna un număr raţional de inductori de costuri. 2. gradul de exactitate al calculaţiei – se ţine cont de numărul raţional de inductori de costuri. 3. gradul de utilitate a informaţiei.	1. Se ţine cont de cele două situaţii[88] generate în practică. 2. Se păstrează o limită în privinţa alegerii numărului de inductori de costuri. 3. Justificarea costurilor reale obţinute.

Din punct de vedere al nivelului de alocare al costurilor indirecte constatăm două categorii de inductori de cost: *la nivel de proces* şi *la nivel de activitate*. În general, inductorii de cost aferenţi proceselor întreprinderii sunt determinaţi de modul de alocare al cheltuielilor indirecte din contabilitatea de gestiune a întreprinderii, în timp ce, inductorii de cost aferenţi activităţilor se stabilesc în funcţie de unităţi de măsură specifice.

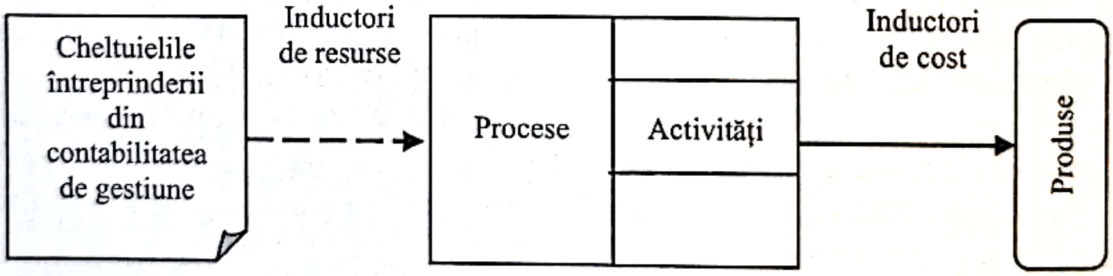


Figura nr. 5.3. - Schema de identificare şi alocare a cheltuielilor în funcţie de inductori

[88] Situaţia de insuficienţă a inductorilor de costuri (1-3 inductori) poate conduce la efectuarea unei alocări inexacte a costurilor indirecte asupra purtătorilor şi deci, un cost de producţie inexact. Cu alte cuvinte, cu cât ponderea costurilor unei activităţi este mai mare în costurile totale, cu atât mai mari sunt perturbaţiile rezultate din cauza utilizării unui număr prea mic de inductori în calculaţiile efectuate. Situaţia excesului de inductori de costuri (peste 10) poate conduce la un cost de producţie cât mai aproape de realitate, însă volumul de muncă depus este foarte mare.

Scanned with OKEN Scanner

3. Alocarea resurselor şi a costurilor pe activităţi

Alocarea resurselor este o etapă foarte importantă în derularea metodei ABC. Aceasta este efectuată sub două forme: cantitativă şi valorică. Din punct de vedere cantitativ, resursele sunt alocate pe procese, pe activităţi, pe categorii de salariaţi. La aceste nivele se alocă şi volumul orar măsurat fie, în ore (pe operaţii, pe salariaţi) fie, în ore echivalente (ore-funcţionare utilaje, ore-testare, etc.).

Alocarea timpilor pe activităţi permite cunoaşterea şi compararea cheltuielilor cu salariile ale fiecărei activităţi măsurate în ore (ore echivalente).

Cu alte cuvinte, întreprinderea trebuie să-şi repartizeze personalul pe diferite servicii funcţionale. Definirea numărului de ore necesare executării activităţilor de către personalul din cadrul întreprinderii nu pot fi cunoscute cu certitudine.

După ce au fost stabilite şi alocate aceste resurse se trece la alocarea resurselor din punct de vedere valoric.

Sunt alocate costurile la nivel de proces şi de aici la nivel de activităţi şi operaţii (pe salariaţi şi pe comenzi, lucrări, servicii).

Este necesară o evaluare ce constă în respectarea a două idei direcţionale. Trăsăturile şi avantajele celor două idei direcţionale sunt redate mai jos:

Idei	Trăsături	Avantaje
1. Implementarea mizei în conştiinţa personalului	Colectarea timpilor de lucru şi a cantităţilor necesare pe activitate se realizează doar pentru acele produse care sunt vandabile. Informaţiile care lipsesc trebuie raportate conducerii întreprinderii pentru a-şi îmbunătăţi calitatea deciziilor sale, dar şi pentru a permite serviciilor operaţionale să-şi piloteze activitatea lor mult mai bine. Prezentarea avantajelor pentru fiecare parte, conduce la obţinerea unei cooperări între serviciile operaţionale în colectarea timpilor şi cantităţilor aferente produselor. Acesta constituie punctul principal de punere în aplicare a unui proiect	Printr-o trasare corectă, se poate realiza îndeplinirea tuturor şanselor de reuşită a acestui proiect, căci, serviciile operaţionale vor înţelege sensul corect al metodei ABC.
2. cercetarea modului de colectare a timpilor şi cantităţilor necesare activităţilor	Dacă personalul este conştient de importanţa mizei şi pregătit să suporte această constrângere, aceasta poate fi cea mai bună soluţie. Dar dificultatea acestei proceduri poate conduce la optarea pentru alte două soluţii: fie întrebuinţarea fişelor de timp episodic (o lună pentru trimestru/semestru, o săptămână pentru lună/trimestru), fie să procedeze la intervievare (aproximarea obţinută va fi întotdeauna mai bună decât puţinele informaţii care erau înainte disponibile).	Cea mai mare precizie este obţinută prin întrebuinţarea de o manieră permanentă a fişelor de timp şi înţelegerea lor în cadrul serviciilor administrative şi comerciale.

4. Determinarea costului de producţie antecalculat

Principiul pe care se bazează metoda ABC este următorul: produsele consumă activităţi care, la rândul lor, consumă resurse, iar aceste resurse sunt însumate căci ele formează un cost. În vederea determinării costului de producţie avem nevoie atât de informaţii financiare, cât şi de informaţii referitoare la produse

Scanned with OKEN Scanner

şi clienţi. Derularea metodei ABC presupune parcurgerea a trei subetape fundamentale ce trebuiesc respectate, după cum urmează:

- identificarea resurselor[89] consumate de activităţile interne;
- alocarea resurselor pe activităţi;
- identificarea activităţilor consumatoare (pe produse sau clienţi).

Noi sprijinim procesul general de totalizare care identifică elementele şi etapele necesare calculului costurilor.

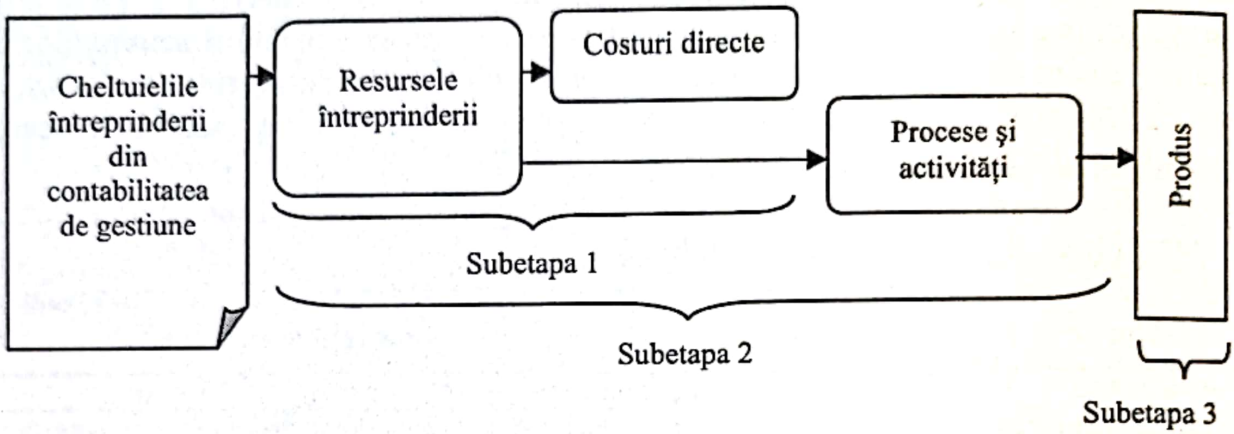


Figura nr. 5.4 .- Schema de determinare a costului de producţie conform metodei ABC

Cu alte cuvinte, costul antecalculat total al producţiei se determină prin adăugarea la costurile directe antecalculate, cota din cheltuielile indirecte aferentă activităţilor implicate în obţinerea respectivului produs. Relaţia de calcul îmbracă forma următoare:

Cost de producţie antecalculat = Costuri directe antecalculate + Cotă-parte din costuri pe activităţi antecalculate

Postcalculaţia costurilor prin metoda ABC

Postcalculaţia costurilor stă la baza operaţiilor economico-financiare ce au generat cheltuielile înregistrate în cursul perioadei de gestiune. Ca şi în cazul antecalculaţiei, postcalculaţia se desfăşoară pe cele două mari categorii de costuri: directe şi indirecte (pe activităţi).

Organizarea postcalculaţiei costurilor directe

Postcalculaţia reprezintă a doua categorie de lucrări care se efectuează în cadrul întreprinderii, de către personalul din compartimentele tehnice, de proiectare, organizare şi planificare a producţiei şi a muncii, etc. Prin postcalculaţia costurilor se asigură înregistrarea tuturor cheltuielilor directe la cost efectiv.

[89] Termen utilizat cu sensul de cheltuială. Este necesar să trecem de la noţiunea de cheltuială din contabilitatea financiară, la noţiunea de resurse, având la bază valorile acestora din contabilitatea de gestiune. Acest termen este compatibil cu logica acţiunii şi nu cu tendinţa metodei ABC (Activity-Based Costing).

Scanned with OKEN Scanner

La determinarea cheltuielilor directe cu materiile prime şi salariile aferente personalului direct productiv stau normele de consum specific efective pentru materii prime şi materiale şi normele de timp şi de tarifare efective, cuprinse în documentaţia tehnologică, stabilite în condiţii reale de desfăşurare a procesului de producţie, în condiţii tehnico-organizatorice ale locurilor de muncă respective. Procedeele de calculaţie a costurilor utilizate în această etapă sunt cele clasice: procedeul ponderării cantităţilor cu preţurile sau cu tarifele pentru determinarea cheltuielilor cu materiile prime şi materialele, respectiv cheltuielile cu salariile directe şi procedeul aplicării de cote procentuale asupra valorilor absolute, pentru determinarea cheltuielilor cu accesoriile la salariile directe (contribuţia la asigurările sociale de sănătate, fondul de şomaj, fondul de sănătate, etc.).

Organizarea postcalculaţiei costurilor indirecte (pe activităţi)[90]

Postcalculaţia costurilor implică desfăşurarea a trei etape principale:

1. Derularea activităţilor şi înregistrarea valorii acestora

Derularea activităţilor presupune desfăşurarea activităţilor şi operaţiilor în cadrul proceselor identificate de către şeful de proiect şi echipa sa. Cu alte cuvinte urmează a se desfăşura activitatea în condiţii reale. Odată stabilite şi validate în etapa de antecalculaţie, procesele identificate nu se vor putea modifica, întrucât ar afecta întregul proces de producţie ce se află în curs de desfăşurare. Lista activităţilor fiind validată înainte de începerea procesului de producţie, ea va rămâne valabilă şi pe durata derulării acestuia, urmând a se proceda doar la înregistrarea datelor efective din cursul perioadei de gestiune.

Regruparea activităţilor în procese sau în alte activităţi directe nu se mai aplică deoarece aceasta a fost dinainte efectuată, personalul şi conducerea trebuie doar să respecte varianta stabilită în faza de antecalculaţie. În cazuri excepţionale, ce implică regruparea activităţilor, datorită schimbării anumitor particularităţi în fabricaţia produselor impuse de către clienţi, se va proceda la regrupare doar cu acordul şefului de proiect şi al managerului întreprinderii.

2. Identificarea, utilizarea inductorilor de costuri şi determinarea cantităţilor efective

După ce s-a ţinut cont de criteriile ce au stat la baza alegerii şi determinării inductorilor de costuri în faza de antecalculaţie, în cea de postcalculaţie se trece la aplicarea efectivă a acestora asupra cheltuielilor indirecte în scopul determinării cotelor de cheltuieli alocabile în final asupra produselor. Prin colectare se determină valorile efective activităţilor principale în conformitate cu alocările stabilite în ierarhia activităţilor, preluând astfel cantităţile efective şi costurile efective din activităţile suport. Se procedează, de asemenea, la alocarea timpilor efectivi pe activităţi în scopul determinării costurilor efective orare şi se întocmeşte o situaţie a acestora.

---

[90] Briciu S., *Contabilitatea managerială. Aspecte teoretice şi practice*, Editura Economică, Bucureşti, 2006, p. 108

Scanned with OKEN Scanner

3. Determinarea costului de producţie efectiv

Plecând de la cele patru etape stabilite în determinarea costului de producţie în faza de antecalculaţie, costul de producţie efectiv poate fi redat prin următoarea relaţie de calcul:

Cost de producţie efectiv = Costuri directe efective + Cotă-parte din costuri pe activităţi efective

Cota costurilor indirecte alocate efective se referă la acea parte din cheltuielile indirecte alocate asupra obiectului de costuri cu ajutorul procedeului suplimentării, forma clasică.

Organizarea sistemului de calcul şi evidenţă a abaterilor de la costurile antecalculate

Etalonul de măsură şi control al cheltuielilor efective prin care se exercită o analiză sistematică asupra acestora reprezintă funcţia de bază a costurilor antecalculate. Pentru a efectua acest lucru trebuie să avem în vedere următoarele:

1. realizarea unei analogii între costurile efective şi cele antecalculate în urma căreia vor rezulta abateri. Aceste abateri se pot determina pe cele două categorii de costuri: directe (materii prime, materiale şi salarii directe) şi indirecte;
2. realizarea unei analize a abaterilor din punct de vedere al caracterului, mărimii şi cauzelor ce au condus la producerea acestora (metoda ABC este extrem de utilă sub acest aspect);
3. eliminarea abaterilor negative prin luarea unor decizii adecvate, ce au la bază o documentare explicită.

Calculul, evidenţa şi cauzele abaterilor de la costurile directe

După desfăşurarea procesului de producţie, la nivelul costurilor directe pot apărea două tipuri de abateri: abateri la materii prime sau materiale şi abateri la manopera directă. La rândul lor, abaterile la materiale se pot clasifica în două categorii: abateri de cantitate şi abateri de preţ.

Abaterile de cantitate aferente materiilor prime şi materialelor se pot determina fie, prin documentaţia de eliberare în consum, fie prin inventariere zilnică sau periodică la nivelul locurilor de muncă, fie prin debitarea cantităţilor necesare înainte de a fi date în consum.

Cauzele apariţiei abaterilor de cantitate se pot datora: utilizării unor tipuri de materiale neconforme cu nomenclatura produselor sau cu tipul de producţie ales, utilizării unei tehnologii de fabricaţie uzată moral, utilizării unor maşini şi utilaje necorespunzătoare, etc. Relaţia de calcul a abaterii de cantitate se prezintă astfel:

$$\Delta Q = (Q_E - Q_A) \times P_A$$

unde: ΔQ=abatere de cantitate ;
Q_E= cantitate efectivă;
Q_A= cantitate antecalculată;
P_A=preţ unitar antecalculat.

Scanned with OKEN Scanner

Abaterile de preţ aferente materiilor prime şi materialelor se pot determina în funcţie de materialele aprovizionate. Cauzele apariţiei acestor abateri se datorează: modificării surselor de aprovizionare, modificării preţurilor de aprovizionare, utilizării altor surse de transport, etc. Relaţia de calcul se prezintă astfel:

$$\Delta P = (P_E - P_A) \times Q_E$$

unde: ΔP= abatere de preţ;
Q_E= cantitate efectivă;
P_E= preţ unitar efectiv;
P_A=preţ unitar antecalculat.

Abaterile de manoperă se pot manifesta prin două categorii: abateri legate de timp şi abateri legate de tariful de salarizare. Abaterile de timp se pot determina:

$$\Delta T = (T_E - T_A) \times t_A$$

unde : ΔT= abatere de timp;
T_E= timp efectiv;
T_A= timp antecalculat;
t_A=tarif de salarizare antecalculat;

Cauzele acestor abateri se datorează: utilizării de muncitori slab calificaţi, efectuării de ore suplimentare, etc. Spre deosebire de aceste abateri, cele datorate tarifului de salarizare au drept cauze: utilizarea unor salariaţi plătiţi la un alt tarif de salarizare decât cel prevăzut prin acord contractual, utilizarea schimburilor suplimentare (de noapte), etc. Abaterile de la tariful de salarizare antecalculat se pot determina pe baza următoarei relaţii de calcul:

$$\Delta t = (t_E - t_A) \times T_E$$

unde : Δt=abatere de tarif;
T_E= timp efectiv;
t_A=tarif de salarizare antecalculat;
t_E=tarif de salarizare efectiv.

Calculul, evidenţa şi cauzele abaterilor de la costurile indirecte

După desfăşurarea procesului de producţie, la nivelul costurilor indirecte pot apărea două mari categorii de abateri: abateri la nivel de proces şi abateri la nivel de activitate. Ambele categorii de abateri se determină ca diferenţă între cheltuielile efective şi cele antecalculate. Prin compararea celor două categorii de cheltuieli (efective şi antecalculate) se pot determina abaterile atât la nivel de proces, cât şi la nivel de activitate.

Adaptarea Planului de conturi general la metoda ABC

Ţinând cont de varianta propusă de către Ebbeken K., Possler L. Ristea M. în lucrarea „*Managementul şi calculaţia costurilor*" pentru calcularea rezultatului analitic, simbolurile şi denumirea conturilor 904 "Decontări interne privind vânzările", 935 "Costul producţiei vândute" şi 951 "Rezultate analitice" au fost modificate potrivit specificului metodei ABC. Pentru determinarea costurilor şi a

Scanned with OKEN Scanner

rezultatelor pe purtătorii de costuri şi/sau pe locuri de costuri, conturile 921, 931, 902, 903, 904, 951 se vor structura în analitic pe purtători de costuri iar conturile 923, 924, 925 pe procese şi activităţi. Contul 901 se conduce pe tipuri de costuri.

Etapele metodologice ale metodei ABC (Activity-Based Costing)

Ţinând seama de legăturile care există între cheltuielile de producţie şi diferitele locuri sau produse pentru care s-au efectuat ele, respectiv, de posibilităţile de identificare şi de delimitare a cheltuielilor pe procese şi activităţi, de rolul care îl au diferitele activităţi în procesul de producţie, lucrările de contabilitate de gestiune şi calculaţia costului efectiv se desfăşoară într-o anumită succesiune, parcurgând următoarele etape[91]:

I. Colectarea cheltuielilor de producţie pe destinaţii. În această etapă are loc colectarea cheltuielilor directe pe purtători de costuri (produse, lucrări, servicii) ca obiecte de calculaţie şi a cheltuielilor indirecte pe activităţi în funcţie de posibilităţile de identificare. Operaţia se realizează cu ajutorul conturilor de calculaţie prin preluarea cheltuielilor de exploatare din contabilitatea financiară şi ordonarea lor după destinaţie în cea de gestiune, debitându-se conturile de calculaţie pe analiticele corespunzătoare fiecărui cont şi creditându-se contul 901 „Decontări interne privind cheltuielile". Se au în vedere cheltuielile directe aferente produselor, lucrărilor executate sau serviciilor prestate iar în cadrul proceselor (producţie, administraţie desfacere), acele activităţi bine definite. În cadrul activităţilor sunt evidenţiate operaţiile specifice şi se înregistrează în contabilitatea de gestiune astfel:

921"Cheltuieli ale activităţii de bază" 923"Cheltuieli indirecte de producţie" 924"Cheltuieli generale de administraţie" 925"Cheltuiei de desfacere"	=	901"Decontări interne privind cheltuielile"

Se deschid conturi analitice pentru următoarele cheltuieli directe: materii prime, salarii directe şi alte cheltuieli directe. Pentru cheltuielile indirecte se deschid conturi analitice pentru fiecare tip de activitate în parte evidenţiată în cadrul procesului corespunzător.

Contul 921 „Cheltuieli ale activităţii de bază" este un cont de activ. Ţine evidenţa cheltuielilor aferente activităţii de bază a unităţii. Se debitează:

- în cursul lunii, cu ocazia colectării cheltuielilor directe aferente activităţii de bază, prin creditul contului 901"Decontări interne privind cheltuielile";
- la sfârşitul lunii, cu ocazia alocării cotelor-părţi din cheltuielile indirecte (ţinând cont de inductorii de costuri specifici activităţilor), prin creditul conturilor: 923 „Cheltuieli indirecte de producţie", 924 „Cheltuieli generale de administraţie" şi 925 „Cheltuieli de desfacere". Se creditează, la sfârşitul lunii, cu costul efectiv al producţiei obţinute prin debitul contului 902 „Decontări interne privind producţia

[91] Căpuşneanu S., *Organizarea disociată a contabilităţii de gestiune şi calculaţiei costurilor prin metoda ABC (Activity-Based Costing)*, Economie teoretică şi aplicată - Economistul nr. 434/2005, pag. 1 şi 4

Scanned with OKEN Scanner

obținută". Nu prezintă sold. În analitic acest cont se dezvoltă pe obiecte de calculație (comenzi, produse, lucrări executate, servicii prestate, etc.), pe articole de calculație (materii prime și materiale directe și salarii și accesorii la salarii directe). Există posibilitatea dezvoltării în analitic și la nivel de secții, în funcție de modul de identificare al purtătorilor de costuri finali.

Contul 923 „Cheltuieli indirecte de producție" este un cont de activ. Cu ajutorul lui se ține evidența cheltuielilor pe activități (indirecte de producție). Se debitează, în cursul lunii, cu ocazia colectării cheltuielilor pe activități de producție, prin creditul contului 901 „Decontări interne privind cheltuielile". Se creditează, la sfârșitul lunii, cu ocazia alocării cotelor-părți din cheltuielile aferente operațiilor din cadrul activităților principale (indirecte de producție) pe baza inductorilor de costuri specifici, prin debitul contului 921 „Cheltuieli ale activității de bază". Nu prezintă sold. În analitic acest cont se dezvoltă pe procese, pe activități (indirecte de producție) și pe operații. Modalitatea de codificare cifrică analitică a contului 923, poate îmbrăca următoarea formă:

923. XX.XX.XX
- numărul operației
- numărul activității
- numărul procesului

(exemplu: 923.01.1 „Cheltuieli indirecte de producție" – Aprovizionare. Aprovizionare materii prime)

Contul 924 „Cheltuieli generale de administrație" este un cont de activ. Acesta servește pentru evidența cheltuielilor pe activități de tip administrativ. Se debitează, în cursul lunii, cu ocazia colectării cheltuielilor pe activități administrative, prin creditul contului 901 „Decontări interne privind cheltuielile". Se creditează, la sfârșitul lunii, cu ocazia alocării cotelor-părți din cheltuielile aferente operațiilor din cadrul activităților principale (indirecte de administrație) pe baza inductorilor de costuri specifici, prin debitul contului 921 „Cheltuieli ale activității de bază". Nu prezintă sold. În analitic, acest cont se dezvoltă pe procese, pe activități (indirecte de administrație) și pe operații. Modalitatea de codificare cifrică analitică a contului 924 respectă aceleași reguli, ca și în cazul contului 923.

Contul 925 „Cheltuieli de desfacere" este un cont de activ. Acesta ajută la evidențierea cheltuielilor pe activități de natură comercială (concentrează cheltuielile de desfacere, ambalare, etc.). Se debitează, în cursul lunii, cu ocazia colectării cheltuielilor pe activități comerciale, prin creditul contului 901 „Decontări interne privind cheltuielile". Se creditează, la sfârșitul lunii, cu ocazia alocării cotelor-părți din cheltuielile aferente operațiilor din cadrul activităților principale (indirecte de desfacere) pe baza inductorilor de costuri specifici, prin debitul contului 921 „Cheltuieli ale activității de bază". Nu prezintă sold. În analitic, acest cont se dezvoltă pe procese, pe activități (indirecte de desfacere) și pe operații. Modalitatea de codificare cifrică analitică a contului 925 respectă aceleași reguli, ca și în cazul conturilor 923 și 924.

Contul 901 „Decontări interne privind cheltuielile" este un cont bifuncțional, dar care funcționează ca un cont de pasiv. Cu ajutorul lui se ține evidența

Scanned with OKEN Scanner

decontărilor privind cheltuielile directe (activităţii de bază) şi a cheltuielilor pe activităţi (cheltuieli indirecte de producţie, cheltuieli generale de administraţie, cheltuieli de desfacere). Aceste cheltuieli sunt preluate pe baza tabloului de transpunere a cheltuielilor din contabilitatea financiară (clasa 6) în contabilitatea de gestiune (clasa 9). Asigură interfaţa dintre cele două contabilităţi prin evidenţierea costului efectiv al producţiei finite obţinute.

Se creditează, în cursul lunii, cu ocazia decontării cheltuielilor de exploatare pe destinaţii (purtători de costuri sau locuri de cheltuieli) prin debitul conturilor: 921 „Cheltuieli ale activităţii de bază", 923 „Cheltuieli indirecte de producţie", 924 „Cheltuieli generale de administraţie", 925 „Cheltuieli de desfacere". Se debitează, la sfârşitul lunii, cu costul efectiv al producţiei finite prin creditul contului: 935 „Costul producţiei vândute". Nu prezintă sold.

II. Alocarea cheltuielilor indirecte aferente activităţilor asupra produselor, lucrărilor executate sau serviciilor prestate utilizând inductorii de cost specific (se întocmeşte o listă cu inductorii de cost specifici fiecărui tip de cheltuială indirectă). La alocarea cheltuielilor indirecte asupra purtătorilor de cost se utilizează procedeul suplimentării în formă clasică. Metoda ABC (Activity-Based Costing) utilizează chei de alocare a cheltuielilor indirecte specifice fiecărui tip de cheltuială în parte, contribuind astfel la determinarea pe o bază reală a costului final al produselor, lucrărilor executate sau serviciilor prestate.

Reflectarea în contabilitate a operaţiei de alocare a cheltuielilor indirecte în costul efectiv al produselor fabricate în cadrul activităţilor respective, se face prin debitarea contului 921"Cheltuieli ale activităţii de bază" şi creditarea conturilor 923"Cheltuieli indirecte de producţie", 924"Cheltuieli generale de administraţie", 925"Cheltuieli de desfacere":

921"Cheltuieli ale activităţii de bază"	=	923"Cheltuieli indirecte de producţie" 924"Cheltuieli generale de administraţie" 925"Cheltuieli de desfacere"

III. Calcularea şi înregistrarea producţiei finite. Se realizează la cost antecalculat prin debitarea contului 931"Costul producţiei finite" şi creditarea contului 902"Decontări interne privind producţia obţinută". Nu se produc niciun fel de modificări faţă de metodele de calculaţia costurilor tradiţionale.

931"Costul producţiei finite"	=	902"Decontări interne privind producţia obţinută"

Contul 931"Costul producţiei obţinute" este un cont de activ. Cu ajutorul lui se ţine evidenţa producţiei finite obţinute, constând în produse finite, lucrări executate şi servicii prestate pentru terţi, investiţii proprii sau alte activităţi. Se debitează, în cursul lunii cu preţul de înregistrare al producţiei finite obţinute prin creditul contului 902 "Decontări interne privind producţia obţinută" iar, la sfârşitul lunii, cu diferenţa dintre costul de efectiv şi cel de înregistrare al produselor finite obţinute prin creditul contului 903"Diferenţe de cost la produse finite". Se creditează, la sfârşitul lunii, prin decontarea costului efectiv al producţiei finite

Scanned with OKEN Scanner

obținute prin debitul contului 935"Costul producției vândute". Nu prezintă sold. În analitic, acest cont se dezvoltă pe obiecte de calculație (comenzi, produse, lucrări executate etc.).

Contul 902"Decontări interne privind producția obținută" este un cont bifuncțional. Cu ajutorul lui se ține evidența:

- decontărilor interne privind costul producției obținute în cursul lunii, la preț de înregistrare;
- decontărilor interne privind costul producției obținute la sfârșitul lunii, la cost efectiv.

Atunci când costul efectiv este mai mare decât costul antecalculat, diferența este nefavorabilă semnificând o abatere negativă (depășire) de la costurile standard, iar când costul efectiv este mai mic decât costul antecalculat, diferența semnifică o abatere pozitivă (economie) de la costurile standard. Se creditează, în cursul lunii, cu prețul de înregistrare al producției finite obținute prin debitul contului 931"Costul producției obținute", iar la sfârșitul lunii, cu diferențele de cost (cost efectiv–cost antecalculat) aferente producției obținute și reflectate prin debitul contului 903"Decontări interne privind diferențele de cost". Se debitează, la sfârșitul lunii, cu costul efectiv al producției obținute prin creditul contului: 921"Cheltuieli ale activității de bază". Nu prezintă sold. În analitic acest cont se dezvoltă pe obiecte de calculație (comenzi, produse, lucrări executate etc.).

IV. Calcularea și decontarea costului efectiv. Se realizează prin debitarea contului 902"Decontări interne privind producția obținută" și contul 921"Cheltuieli ale activității de bază". Nu se produc niciun fel de modificări față de metodele de calculația costurilor tradiționale.

902"Decontări interne privind producția obținută"	=	921"Cheltuieli ale activității de bază"

V. Calcularea și înregistrarea diferenței de cost. Pe baza costului efectiv calculat la sfârșitul lunii se face decontarea producției finite obținute și depozitate pe parcursul lunii, prin debitarea contului 902"Decontări interne privind producția obținută" și creditarea contului 921"Cheltuieli ale activități de bază". În urma acestei înregistrări se poate determina cu ajutorul contului 902"Decontări interne privind producția obținută" , diferența dintre costul antecalculat și costul efectiv al produselor finite, care se trece asupra contului 903"Decontări interne privind diferențele de cost".

903"Decontări interne privind diferențele de cost"	=	902"Decontări interne privind producția obținută"

Contul 903"Decontări interne privind diferențele de cost" este un cont de activ și ține evidența diferențelor de cost calculate, la sfârșitul lunii, între costul efectiv și standard al producției obținute. Se debitează, la sfârșitul lunii, cu ocazia stabilirii și înregistrării diferenței de cost (favorabilă sau nefavorabilă) prin creditul contului: 902"Decontări interne privind producția obținută". Se creditează, la sfârșitul lunii, cu ocazia decontării diferențelor (favorabile sau ne-favorabile) prin debitul contului 931"Costul producției obținute". Nu prezintă sold. În analitic acest

Scanned with OKEN Scanner

cont se dezvoltă pe obiecte de calculaţie (comenzi, produse, lucrări executate, prestări servicii, etc.).

VI. Repartizarea diferenţei dintre costul efectiv şi cel antecalculat asupra producţiei. Se realizează prin debitul contului 931"Costul producţiei obţinute" şi creditul contului 903"Decontări interne privind diferenţele de cost".

931"Costul producţiei finite"	=	903"Decontări interne privind diferenţele de cost"

VII. Vânzarea producţiei înregistrate la preţ de vânzare. Se realizează prin debitul contului 904"Decontări interne privind vânzările" şi creditul contului 951"Rezultat analitic".

904"Decontări interne privind vânzările"	=	951"Rezultat analitic"

Contul 904"Decontări interne privind vânzările" este un cont de pasiv. Cu ajutorul lui se ţine evidenţa la sfârşitul lunii a:

- veniturilor obţinute din vânzarea produselor finite, la preţ de vânzare;
- decontării costului efectiv şi a rezultatului obţinut în urma vânzării producţiei finite.

Se creditează, la sfârşitul lunii, cu ocazia decontării costului efectiv al producţiei obţinute şi vândute, respectiv a rezultatului obţinut în urma vânzării producţiei, prin debitul contului 951"Rezultat analitic". Se debitează, tot la sfârşitul lunii cu valoarea veniturilor obţinute din vânzarea produselor finite prin creditul aceluiaşi cont 951"Rezultat analitic". Nu prezintă sold. În analitic acest cont se dezvoltă pe obiecte de calculaţie (comenzi, produse, lucrări executate, servicii prestate etc.).

VIII. Decontarea costului efectiv al producţiei vândute. Se realizează prin debitul contului 935"Costul producţiei vândute" şi creditul contului 931"Costul producţiei obţinute".

935"Costul producţiei vândute"	=	931"Costul producţiei finite"

Contul 935"Costul producţiei vândute" este un cont de activ şi ţine evidenţa producţiei finite destinată vânzării (comenzi, produse, lucrări executate şi servicii prestate pentru terţi, investiţii proprii sau alte activităţi), la preţ de vânzare. Se debitează, la sfârşitul lunii, cu înregistrarea producţiei finite obţinută la cost efectiv prin creditul contului 931"Costul producţiei finite". Se creditează, la sfârşitul lunii, prin decontarea costului efectiv al producţiei obţinute asupra contului 901"Decontări interne privind cheltuielile". Nu prezintă sold. În analitic se dezvoltă ca şi precedentul cont, pe obiecte de calculaţie (comenzi, produse, lucrări executate, servicii prestate, etc.).

IX. Decontarea costului efectiv al producţiei asupra rezultatelor. Se realizează prin debitul contului 951"Rezultat analitic" şi creditul contului 904"Decontări interne privind vânzările".

951"Rezultat analitic"	=	904"Decontări interne privind vânzările"

Scanned with OKEN Scanner

Cont 951"Rezultat analitic" este un cont bifuncțional. Cu ajutorul lui ține se ține evidența rezultatului analitic obținut în urma vânzărilor de produse finite. Se creditează, la sfârșitul lunii, cu valoarea la preț de vânzare a producției vândute prin debitul contului 904 "Decontări interne privind vânzările". Se debitează, tot la sfârșitul lunii, cu costul efectiv al producției finite obținute și cu rezultatul obținut ca diferență între veniturile înregistrate la preț de vânzare și costul efectiv al producției vândute, prin creditul aceluiași cont 904"Decontări interne privind vânzările". Nu prezintă sold. În analitic, acest cont de dezvoltă pe obiecte de calculație (comenzi, produse, lucrări executate, servicii prestate, etc.). Acest cont poate fi dezvoltat și prin determinarea rezultatelor analitice pe clienți sau segmente de clienți.

X. Stabilirea și înregistrarea rezultatului analitic. Se realizează prin debitul contului 951"Rezultat analitic" și creditul contului 904"Decontări interne privind vânzările".

951"Rezultat analitic"	=	904"Decontări interne privind vânzările"

XI. Închiderea conturilor de cheltuieli (interfața cost-producție). Se realizează prin debitul contului 901"Decontări interne privind cheltuielile" și creditul conturilor 935"Costul producției vândute".

901"Decontări interne privind cheltuielile"	=	935"Costul producției vândute"

Studiu de caz

Se consideră o unitate cu profil industrial care execută patru comenzi. Cele patru comenzi au primit următoarele simboluri cifrice: C100, C200, C300, C400. Se mai cunosc următoarele informații:

- cantitatea fabricată lunar din cele patru comenzi se prezintă astfel: C100=1.000 bucăți, C200=900 bucăți, C300 = 800 bucăți, C400=800 bucăți;
- costurile unitare antecalculate ale comenzilor: C100=110 lei/buc., C200=290 lei/buc., C300=300 lei/buc., C400=256 lei/buc.

Cheltuielile înregistrate în cursul perioadei de gestiune se prezintă astfel:

- cheltuieli cu materiile prime: C100=13.670 lei, C200=10.665 lei, C300=18.872 lei, C400=18.272 lei; centrala termică=3.000 lei;
- cheltuieli cu salariile și reținerile: C100=67.500 lei; C200= 151.875 lei; C300=162.000 lei, C400=162.000 lei, centrala termică=4.050 lei; secția 1=54.000 lei, secția 2=64.125 lei, administrație=86.400 lei, desfacere= 27.000 lei;
- cheltuieli cu piesele de întreținere: centrala termică=58 lei; secția 1=2.000 lei; secția 2=2.590 lei;
- cheltuieli cu amortizarea utilajelor: secția 1=2.000 lei, secția 2=1.148 lei, administrație=2.030,30 lei;
- cheltuieli cu consumul de apă: secția 1=1.169 lei, secția 2=420 lei;
- cheltuieli cu energia electrică: secția 1=1.500 lei; secția 2=1.232,50 lei, desfacere=125 lei;
- cheltuieli cu gazul metan: secția 1=1.500 lei, secția 2=1.632,50 lei;

Scanned with OKEN Scanner

- cheltuieli cu comisioanele bancare: 250 lei; cheltuieli cu rechizitele de birou: 2.289 lei; cheltuieli cu primele de asigurare: 1.565,20 lei; cheltuieli de protocol: 2.500 lei.

Conform metodei ABC (Activity-Based Costing) retratarea datelor în vederea înregistrării lor în contabilitatea de gestiune se realizează astfel:

1.Identificarea proceselor în cadrul întreprinderii: procesul de aprovizionare, procesul de asigurarea calității, procesul de producție, procesul de comercializare, procesul de expediere.

2. Identificarea principalelor activități din cadrul proceselor.

Procese	Activități		
1. Aprovizionare	1. Pregătire comenzi interne	2. Stocare	3. Aprovizionare
2. Asigurare calitate	1. Control calitate		
3. Producție	1. Lansare fabricație	2. Prelucrare secția 1	3. Prelucrare secția 2
4. Administrație	1. Cooperare/colaborare		
5. Expediere	1. Ambalare	2. Distribuție	

Situația resurselor consumate de fiecare activitate (cheltuieli indirecte) se prezintă astfel:

Activități	Salarii	Reparații	Amortizare	Apă	Energie electrică	Gaz metan	Alte cheltuieli	Total
1. Pregătire comenzi	23.000	-	-	-	250	-	4.000	27.250
2. Stocare	-	-	478,30	-	-	-	-	478.30
3. Aprovizionare	14.000	-	200	-	200	-	-	14.400
4. Controlul calității	45.375	-	-	-	-	-	2.000	47.375
5. Lansare producție	12.000	-	-	-	-	-	-	12.000
6. Prelucrare secția 1	86.400	2.048	2.000	600	1.000	450	-	92.498
7. Prelucrare secția 2	54.000	1.200	2.000	700	800	240	-	58.940
8. Cooperare	100	-	-	70	107,50	222,50	-	500
9. Ambalare	500	-	-	200	300	220	204,20	1.424,20
10. Expediere	200	1.400	500	19	200	2.000	400	4.719
Total	**235.575**	**4.648**	**5.178,3**	**1.589**	**2.857,5**	**3.132,5**	**6.604,2**	**259.584,5**

3. Alegerea inductorilor de cost specifici pentru fiecare tip de cheltuială indirectă în parte astfel:

Activități	Inductor de cost	C100	C200	C300	C400
01. Pregătire comenzi	număr de comenzi	100	300	200	200
02. Stocare	cantitate stocată (buc.)	1000	900	800	800
03. Aprovizionare	număr de loturi	200	300	400	100
04. Controlul calității	număr ore de testare	720	360	720	360
05. Lansare în producție	număr loturi fabricate	10	9	8	8
06. Prelucrare secția 1	salarii directe (mii lei)	67.500	151.875	162.000	162.000
07. Prelucrare secția 2	număr ore de prelucrare	720	720	720	720
08. Primire comenzi	număr de comenzi tratate	80	270	170	200

Scanned with OKEN Scanner

09. Ambalare	număr loturi ambalate	10	9	8	8
10. Expediere	număr de livrări	5	5	8	2

În contabilitatea de gestiune, registrul-jurnal prezintă următoarele înregistrări, potrivit etapelor metodologice specifice metodei de calculație costurilor pe activități (ABC):

Etapa I

Colectarea cheltuielilor de producție pe destinații

Nr. crt.	Explicații	Cont debit	Cont credit	Sumă debit	Sumă credit
1.	Înregistrarea cheltuielilor cu consumul de materii prime	921.01 C100 921.02 C200 921.03 C300 921.04 C400	901	13.670 10.665 18.872 18.272	61.479
2.	Înregistrarea cheltuielilor cu salariile directe şi reţinerile din salarii aferente comenzilor	921.01 C100 921.02 C200 921.03 C300 921.04 C400	901	67.500 151.875 162.000 162.000	543.375
3.	Înregistrarea cheltuielilor aferente activităților: - pregătire comenzi - stocare - aprovizionare - controlul calității - lansare producție - prelucrare secția 1 - prelucrare secția 2 - cooperare/colaborare - ambalare - expediere	 923.11 923.12 923.13 923.21 923.31 923.32 923.33 924.41 925.51 925.52	901	 27.250,00 478,30 14.400,00 47.375,00 12.000,00 92.498,00 58.940,00 500,00 1.424,20 4.719,00	259.584,50

Etapa a II-a

Alocarea cheltuielilor indirecte pe activități

Baza de alocare corespunzătoare fiecărui tip de cheltuială indirectă se preia din tabelul inductorilor de cost specifici. Alocarea se desfăşoară astfel:

1. Alocarea cheltuielilor aferente activității de pregătire a comenzilor:

$$K_A = \frac{27.250}{100+300+200+200} = \frac{27.250}{800} = 34,0625$$

Denumirea comenzii	Baza de alocare (număr de comenzi)	K_A	Suma (lei)
C100	100	34,0625	3.406,25
C200	300	34,0625	10.218,75
C300	200	34,0625	6.812,50
C400	200	34,0625	6.812,50

2. Alocarea cheltuielilor aferente activității de stocare:

$$K_A = \frac{478,30}{1000+900+800+800} = \frac{478,30}{3500} = 0,1366$$

Scanned with OKEN Scanner

Denumirea comenzii	Baza de alocare (cantitatea stocată)	K_A	Suma (lei)
C100	1.000	0,1366	136,60
C200	900	0,1366	122,94
C300	800	0,1366	109,38
C400	800	0,1366	109,38

3. Alocarea cheltuielilor aferente activității de aprovizionare:

$$K_A = \frac{14.400}{200+300+400+100} = \frac{14.400}{1.000} = 14,40$$

Denumirea comenzii	Baza de alocare (număr de loturi)	K_A	Suma (lei)
C100	200	14,40	2.880
C200	300	14,40	4.320
C300	400	14,40	5.760
C400	100	14,40	1.440

4. Alocarea cheltuielilor aferente activității de control a calității produselor:

$$K_A = \frac{47.375}{720+360+720+360} = \frac{47.375}{2.160} = 21,932$$

Denumirea comenzii	Baza de alocare (număr ore testare)	K_A	Suma (lei)
C100	720	21,932	15.791,04
C200	360	21,932	7.896,46
C300	720	21,932	15.791,04
C400	360	21,932	7.896,46

5. Alocarea cheltuielilor aferente activității de lansare în producție:

$$K_A = \frac{12.000}{10+9+8+8} = \frac{12.000}{35} = 342,85$$

Denumirea comenzii	Baza de alocare (număr loturi fabricate)	K_A	Suma (lei)
C100	10	342,85	3.428,50
C200	9	342,85	3.085,65
C300	8	342,85	2.742,925
C400	8	342,85	2.742,925

6. Alocarea cheltuielilor aferente activității de prelucrare secția 1:

$$K_A = \frac{92.498}{67.500+151.875+162.000+162.000} = \frac{92.498}{543.375} = 0,17$$

Denumirea comenzii	Baza de alocare (salarii directe)	K_A	Suma (lei)
C100	67.500	0,17	11.475,000
C200	151.875	0,17	25.818,750
C300	162.000	0,17	27.602,125
C400	162.000	0,17	27.602,125

7. Alocarea cheltuielilor aferente activității de prelucrare secția 2:

$$K_A = \frac{58.940}{720+720+720+720} = \frac{58.940}{2.880} = 20,46$$

Denumirea comenzii	Baza de alocare (număr ore prelucrare)	K_A	Suma (lei)
C100	720	20,46	14.735
C200	720	20,46	14.735

Scanned with OKEN Scanner

C300	720	20,46	14.735
C400	720	20,46	14.735

8. Alocarea cheltuielilor aferente activității de cooperare/colaborare:

$$K_A = \frac{500}{80+270+170+200} = \frac{500}{720} = 0,694$$

Denumirea comenzii	Baza de alocare (număr comenzi tratate)	K_A	Suma (lei)
C100	80	0,694	55,52
C200	270	0,694	187,38
C300	170	0,694	118,30
C400	200	0,694	138,80

9. Alocarea cheltuielilor aferente activității de ambalare:

$$K_A = \frac{1.424,20}{10+9+8+8} = \frac{1.424,20}{35} = 40,69$$

Denumirea comenzii	Baza de alocare (cantitatea stocată)	K_A	Suma (lei)
C100	10	40,69	406,90
C200	9	40,69	366,21
C300	8	40,69	325,545
C400	8	40,69	325,545

10. Alocarea cheltuielilor aferente activității de expediere:

$$K_A = \frac{4.719}{5+5+8+2} = \frac{4.719}{20} = 235,95$$

Denumirea comenzii	Baza de alocare (număr de livrări)	K_A	Suma (lei)
C100	5	235,95	1.179,75
C200	5	235,95	1.179,75
C300	8	235,95	1.887,60
C400	2	235,95	471,90

În contabilitatea de gestiune, se înregistrează astfel:

Nr. crt.	Explicații	Cont debit	Cont credit	Sumă debit	Sumă credit
4.	Alocarea cheltuielilor aferente activității de pregătire a comenzilor asupra celor patru comenzi	921.01 C100 921.02 C200 921.03 C300 921.04 C400	923.11	3.406,25 10.218,75 6.812,50 6.812,50	27.250
5.	Alocarea cheltuielilor aferente activității de stocare asupra celor patru comenzi	921.01 C100 921.02 C200 921.03 C300 921.04 C400	923.12	136,60 122,94 109,38 109,38	478,30
6.	Alocarea cheltuielilor aferente activității de aprovizionare asupra celor patru comenzi	921.01 C100 921.02 C200 921.03 C300 921.04 C400	923.13	2.880 4.320 5.760 1.440	14.400
7.	Alocarea cheltuielilor aferente activității de control a produselor asupra comenzilor	921.01 C100 921.02 C200 921.03 C300 921.04 C400	923.21	15.791,04 7.896,46 15.791,04 7.896,46	47.375
8.	Alocarea cheltuielilor aferente activității de	921.01 C100 921.02 C200	923.31	3.428,500 3.085,650	12.000

Scanned with OKEN Scanner

	lansare în producție asupra celor patru comenzi	921.03 C300 921.04 C400		2.742,925 2.742,925	
9.	Alocarea cheltuielilor aferente activității de prelucrare din secția 1 asupra celor patru comenzi	921.01 C100 921.02 C200 921.03 C300 921.04 C400	923.32	11.475,000 25.818,750 27.602,125 27.602,125	92.498
10.	Alocarea cheltuielilor aferente activității de prelucrare din secția 2 asupra celor patru comenzi	921.01 C100 921.02 C200 921.03 C300 921.04 C400	923.33	14.735 14.735 14.735 14.735	58.940
11.	Alocarea cheltuielilor aferente activității de cooperare/colaborare asupra celor patru comenzi	921.01 C100 921.02 C200 921.03 C300 921.04 C400	924.41	55,52 187,38 118,30 138,80	500
12.	Alocarea cheltuielilor aferente activității de ambalare asupra celor patru comenzi	921.01 C100 921.02 C200 921.03 C300 921.04 C400	925.51	406,90 366,21 325,545 325,545	1.424,20
13.	Alocarea cheltuielilor aferente activității de expediere asupra celor patru comenzi	921.01 C100 921.02 C200 921.03 C300 921.04 C400	925.52	1.179,75 1.179,75 1.887,60 471,90	4.719,00

Etapa a III-a
Calcularea și înregistrarea producției obținute la cost antecalculat

Comanda	Cantitate	Cost antecalculat	Valoare (lei)
C100	1.000 bucăți	110 lei/bucată	110.000
C200	900 bucăți	256 lei/bucată	230.400
C300	800 bucăți	300 lei/bucată	240.000
C400	800 bucăți	290 lei/bucată	232.000

Nr. crt.	Explicații	Cont debit	Cont credit	Sumă debit	Sumă credit
14.	Înregistrarea costului antecalculat al celor patru comenzi	931.01 C100 931.02 C200 931.03 C300 931.04 C400	902.01 C100 902.02 C200 902.03 C300 902.04 C400	110.000 230.400 240.000 232.000	110.000 230.400 240.000 232.000

Etapa a IV-a
Înregistrarea producției finite la cost efectiv

Nr. crt.	Explicații	Cont debit	Cont credit	Sumă debit	Sumă credit
15.	Înregistrarea costului efectiv al celor patru comenzi	902.01 C100 902.02 C200 902.03 C300 902.04 C400	921.01 C100 921.02 C200 921.03 C300 921.04 C400	134.664,560 230.470,890 256.756,415 242.546,635	134.664,560 230.470,890 256.756,415 242.546,635

Etapa a V-a
Înregistrarea diferențelor de cost

Nr. crt.	Explicații	Cont debit	Cont credit	Sumă debit	Sumă credit
16.	Înregistrarea diferențelor dintre	903.01 C100 903.02 C200	902.01 C100 902.02 C200	24.664,56 70,89	24.664,56 70,89

Scanned with OKEN Scanner

	costul efectiv şi cel antecalculat al celor patru comenzi	903.03 C300 903.04 C400	902.03 C300 902.04 C400	16.756,415 10.546,635	16.756,415 10.546,635

Etapa a VI-a
Repartizarea diferenţelor de cost asupra producţiei obţinute

Nr. crt.	Explicaţii	Cont debit	Cont credit	Sumă debit	Sumă credit
17.	Înregistrarea diferenţelor dintre costul efectiv şi cel antecalculat al celor patru comenzi	931.01 C100 931.02 C200 931.03 C300 931.04 C400	903.01 C100 903.02 C200 903.03 C300 903.04 C400	24.664,56 70,89 16.756,415 10.546,635	24.664,56 70,89 16.756,415 10.546,635

Etapa a VII-a
Înregistrarea producţiei vândute

Comanda	Cantitate	Preţ de vânzare	Valoare (lei)
C100	1.000 bucăţi	200 lei/bucată	200.000
C200	900 bucăţi	290 lei/bucată	261.000
C300	800 bucăţi	350 lei/bucată	280.000
C400	800 bucăţi	330 lei/bucată	264.000

Nr. crt.	Explicaţii	Cont debit	Cont credit	Sumă debit	Sumă credit
18.	Înregistrarea producţiei vândute aferente celor patru comenzi	904.01 C100 904.02 C200 904.03 C300 904.04 C400	951.01 C100 951.02 C200 951.03 C300 951.04 C400	200.000 261.000 280.000 264.000	200.000 261.000 280.000 264.000

Etapa a VIII-a
Decontarea costului efectiv al producţiei vândute

Nr. crt.	Explicaţii	Cont debit	Cont credit	Sumă debit	Sumă credit
19.	Decontarea costului efectiv aferentecelor patru comenzi	935.01 C100 935.02 C200 935.03 C300 935.04 C400	931.01 C100 931.02 C200 931.03 C300 931.04 C400	134.664,56 230.470,89 256.756,415 242.546,635	134.664,56 230.470,89 256.756,415 242.546,635

Etapa a IX-a
Decontarea costul efectiv asupra rezultatelor

Nr. crt.	Explicaţii	Cont debit	Cont credit	Sumă debit	Sumă credit
20.	Decontarea costului efectiv asupra rezultatelor aferente celor patru comenzi	951.01 C100 951.02 C200 951.03 C300 951.04 C400	904.01 C100 904.02 C200 904.03 C300 904.04 C400	134.664,56 230.470,89 256.756,415 242.546,635	134.664,56 230.470,89 256.756,415 242.546,635

Etapa a X-a
Determinarea rezultatului analitic

Nr. crt.	Explicaţii	Cont debit	Cont credit	Sumă debit	Sumă credit
21.	Determinarea rezultatelor analitice aferente celor patru comenzi	951.01 C100 951.02 C200 951.03 C300 951.04 C400	904.01 C100 904.02 C200 904.03 C300 904.04 C400	65.335,44 30.529,11 23.243,585 21.453,365	65.335,44 30.529,11 23.243,585 21.453,365

Scanned with OKEN Scanner

Etapa a XI-a
Închiderea conturilor de cheltuieli

Nr. crt.	Explicații	Cont debit	Cont credit	Sumă debit	Sumă credit
22.	Interfața cost-producție	901	935.01 C100 935.02 C200 935.03 C300 935.04 C400	864.438,50	134.664,56 230.470,89 256.756,415 242.546,635

Pentru determinarea costului unitar efectiv se apelează la procedeul diviziunii simple care constă în raportarea cheltuielilor totale aferente fiecărei comenzi la cantitatea de produse obținute.

$$Cu_{(C100)} = \frac{134.664,56}{1.000} = 134,66 \text{ lei/bucată}$$

$$Cu_{(C200)} = \frac{230.470,89}{900} = 256,07 \text{ lei/bucată}$$

$$Cu_{(C300)} = \frac{256.756,415}{800} = 320,94 \text{ lei/bucată}$$

$$Cu_{(C400)} = \frac{242.546,635}{800} = 303,18 \text{ lei/bucată}$$

5.5.2. Avantajele şi dezavantajele sistemului ABC/ABM

Sistemul ABC/ABM îi ajută pe manageri să gestioneze corect costurile indirecte (pe activități) şi să înțeleagă profitabilitatea produselor, canalelor de distribuție şi clienților. Prin urmare, acesta oferă un instrument puternic pentru luarea deciziilor.

Avantajele implementării sistemului ABC/ABM includ:

– determină corect costurile asociate produselor, serviciilor, clienților, canalelor de distribuție etc.;

– înțelege mai bine comportamentul costurilor activităților;

– permite calcularea costurilor proceselor, lanțurilor de aprovizionare şi valorii fluxurilor;

– se integrează bine cu alte programe asigurând o îmbunătățire continuă;

– face vizibilă nonvaloarea şi valoarea mică adăugată activităților;

– sprijină managementul performanței prin intermediul tablourilor de bord (dashboard) şi al tablourilor de bord echilibrate (balanced scorecard);

– facilitează analiza comparativă (benchmarking), prin comparabilitate.

Dezavantajele sistemului ABC/ABM includ:

– Implementarea unui sistem ABC/ABM este un proiect care necesită inițial unele resurse alocate. Odată implementat, un astfel de sistem trebuie să fie menținut iar structura modelului de alocare a costurilor sale va avea nevoie de revizuiri. Sursele datelor de intrare (de exemplu: cheltuieli, numărul inductorilor de costuri sau % din acestea) trebuie să fie colectate, verificate şi introduse în sistem.

Scanned with OKEN Scanner

– Managerii sunt încă obişnuiţi să folosească sistemele tradiţionale, a căror funcţionare costă mai puţin.

– Informaţiile costurilor bazate pe activităţi (ABC) pot fi uşor interpretate greşit şi ar trebui utilizate cu prudenţă în analiză şi în luarea deciziilor. Înainte de a lua orice decizie semnificativă folosind datele costurilor bazate pe activităţi (ABC), managerii trebuie să identifice care sunt costurile cu adevărat relevante pentru aceste decizii.

– Rapoartele generate de aceste sisteme nu sunt de obicei în conformitate cu principiile contabile general acceptate. Prin urmare, o organizaţie care utilizează ABC/ABM va avea două sisteme de costuri – unul pentru uz intern şi unul pentru pregătirea rapoartelor externe. Vor exista astfel două costuri diferite pentru acelaşi produs, ceea ce poate duce la o confuzie, cu excepţia cazului în care angajaţii sunt educaţi cu privire la motivul existenţei unei diferenţe.

Obiectivul unui sistem ABC/ABM este de a oferi cunoştinţe managerilor şi angajaţilor, nu doar date de bază. De obicei rapoartele standard nu oferă răspunsuri, dar ideal ar trebui să conducă la întrebări. Atât rapoartele standard, cât şi programele software sunt medii bidimensionale cu anumite limite. Obiectivul este de a-i ajuta pe angajaţi să treacă de la a fi simple persoane care reacţionează la a fi participanţi activi în cazul în care pot crea şi modela inteligent viitorul organizaţiei lor.

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 6

Utilizarea demersului pe bază de activități în gestiunea nevoii de finanțare pentru exploatare

Contabilitatea de gestiune nu se limitează doar la consumul de resurse, respectiv la analiza costurilor. Delimitarea activităților face posibilă trecerea la corelarea optimă a nevoilor de finanțare. Se examinează astfel rezultatul exploatării curente, nevoile de finanțare a investițiilor specifice şi asimilate. Nevoia de finanțare creată de exploatarea întreprinderii este denumită nevoie de fond de rulment pentru exploatare (NFRE sau NFR). Ea se calculează ca diferență între valoarea activelor circulante generate de exploatare (sau solicitate de aceasta) şi cea a datoriilor de exploatare care o finanțează. Managementul pe bază de activități şi procesele specifice la care se aplică pot contribui la o mai bună cunoaştere a nevoii de finanțare a exploatării şi, implicit, la o gestiune eficientă.[92]

Demersul prin bilanț este justificat, deoarece nevoia de finanțare creată de exploatare determină decalaje în timp între fazele procesului de creare a produsului şi data încasărilor din vânzări. Aceste decalaje conduc la deținerea de active diverse (stocuri şi creanțe) care sunt parțial finanțate prin credit-furnizori. Diferența dintre valoarea acestor active şi suma finanțării lor exprimă nevoia reziduală de finanțat. Pentru un ritm de funcționare dat ea reprezintă o valoare medie stabilă. În acest demers trebuie să ne asigurăm că bilanțul pe baza căruia se evaluează NFR este corect întocmit, la o dată semnificativă.

---

[92] Bouquin H., *Contrôle de gestion, Contrôle d'entreprise, 4e édition*, mise à jour, Presses Universitaires de France, Paris, 1998, p. 36

Scanned with OKEN Scanner

6.1. Abordarea prin bilanț și limitele acesteia

Prima limită este legată de pertinența reprezentării prin bilanț. Apar două întrebări: orice durată generatoare de întârziere a veniturilor de exploatare se materializează printr-un activ? Dacă da, evaluarea acestui activ este o estimare fidelă a nevoii de finanțare creată? Un răspuns negativ la una din aceste chestiuni nu permite acceptarea nevoii de finanțare NFR astfel definită. Evaluarea stocurilor de produse conține cheltuieli calculate (cheltuieli privind amortizările) care nu au nicio legătură cu plățile generate de stocaj. În plus, conturile de clienți conțin marje. Costul de oportunitate poate căpăta diverse forme. El se poate manifesta prin creșterea cheltuielilor solicitate la un cost al unei resurse financiare de substituție sau prin încetinirea creșterii, deoarece investiția este frânată de lipsa resurselor. De aici apar efectele parazitare. Presupunem că o întreprindere poate să-și dubleze prețurile fără să-și reducă vânzările în volum și fără să suporte nicio schimbare a termenelor de plată ale clienților săi. Creanțele față de clienți se dublează, NFR determinată pe bază de bilanț. Întreprinderea nu înregistrează în realitate o creștere a nevoii de finanțare. Suplimentul de NFR se obține, până la primele încasări la noile prețuri compensate prin creșterea fondului de rulment net obținut în partea de sus a bilanțului, prin sporirea capitalurilor permanente.

Într-un astfel de caz NFR calculată este superioară NFRE. În schimb, aceasta poate determina cheltuieli la care convențiile contabile nu permit încorporarea lor în valoarea stocurilor, așa cum sunt diversele cheltuieli administritive în amonte de producție. Decalajul dintre venituri și cheltuieli obligă efectuarea în avans a cheltuielilor administrative. Aceste cheltuieli provoacă, dacă sunt recurente, nevoi permanente de finanțare, care nu intră în calculul NFR. Situația respectivă constituie o consecință a alternativei fundamentale din contabilitate conform căreia o cheltuială este sau nu, aferentă perioadei (costul perioadei la anglo-saxoni). În aceste condiții orice cheltuială de exploatare acționează asupra NFR și rezultatului.

O primă constatare arată că NFR pe baza bilanțului nu poate fi asimilată nevoii de finanțare determinată de exploatare, deoarece toate duratele de transformare a cheltuielilor în venituri nu generează sistematic active de exploatare.

A doua limită ține de aspecte referitoare la munca managerilor, care într-o abordare prospectivă poate deveni un obstacol major.

Definiția contabilă a NFR constituie o estimare externă a efectelor procesului de creare a nevoii de finanțare. Ca atare, ea nu se bazează pe o logică de acțiune managerială imediată constituind o abordare nerelevantă pentru conducători. Pe de o parte, o astfel de reprezentare bilanțieră nu permite identificarea cauzalităților, respectiv schițarea proceselor generatoare a activelor de exploatare care reprezintă sursa nevoilor de finanțare a ciclului de exploatare. Unei valori date a unui activ de exploatare îi corespunde o multitudine de cauze, privind cheltuielile angajate în amonte de stadiul de apariție a acestui activ.

Pe de altă parte, o astfel de reprezentare nu oferă mijloacele necesare unui calcul previzional al impactului acțiunilor de ameliorare. NFR nu are în vedere stocuri fizice, ci valorile monetare, inclusiv modalitățile contabile de evaluare

Scanned with OKEN Scanner

privind tranzitul acestor stocuri. Ori, aceste valori monetare rezultă din cheltuieli la care se aplică legi de declanşare variate, care fac mai complexă relaţia dintre variabilele fizice şi cele monetare.

A doua constatare subliniază că un model este acceptat dacă pune în evidenţă direct modul în care deciziile de organizare luate în toate stadiile exploatării pot influenţa nevoile de finanţare ale întreprinderii.

Demersul managementului pe bază de activităţi (ABM) oferă un instrument care corespunde unui astfel de obiectiv. În cea mai mare parte a aplicaţiilor sale contabile această abordare a fost cantonată la analiza costurilor, subliniind limitele clasice ale contabilităţii de gestiune, care se adresează consumaţiunilor şi nu cheltuielilor. Restricţia este forţată întrucât cea mai mare parte a autorilor, partizani ai ABM93 substituie termenul de cost cu acela de consum de resurse. Contabilitatea de gestiune sau contabilitatea analitică de exploatare caută să înlăture aceste limite, care izolează logica marjelor fluxurilor de trezorerie.

Abordarea NFR prin ciclul de exploatare arată în ce constă analiza pe bază de activităţi fără a remonta desigur cauzele nevoii de finanţare şi a le modela pentru identificarea şi gestionarea lor. Subliniem diferenţa între cauzalitate şi modelare.

6.2. Abordarea pe baza ciclului de exploatare

Exploatarea creează o nevoie de finanţare dacă trebuie plătite cheltuielile pe care ea le provoacă înainte de a fi încasate veniturile generate.

Nevoia de finanţare a ciclului de exploatare provine din decalajul care există între data exigibilităţii cheltuielilor de exploatare şi timpul necesar ca aceste cheltuieli să genereze venituri, prin încasări din vânzări. Orice cheltuială de exploatare care corespunde unei asemenea cheltuieli cu excepţia celor privind amortizările creează o nevoie de finanţare. Aceasta este proporţională cu mărimea cheltuielilor menţionate şi cu timpul care se scurge între momentul în care o decizie, o acţiune provoacă această cheltuială declanşând obligaţia de plată, nu şi momentul în care entitatea încasează venitul generat.

A doua constatare arată că determinarea nevoii de finanţare înseamnă identificarea cu prioritate a deciziilor şi acţiunilor care influenţează suma cheltuielilor de exploatare şi declanşează obligaţia de a le plăti. Pentru a stabili dacă nevoia de finanţare nu generează nicio cheltuială de exploatare, trebuie să măsurăm decalajul, respectiv durata care separă două momente: cel în care se declanşează obligaţia de a plăti şi cel în care este încasat venitul obţinut în contrapartidă. Acest timp constituie diferenţa dintre durata totală a ciclului de exploatare şi momentul în care intervine faptul generator al obligaţiei de a plăti cheltuiala de exploatare.

Durata totală a ciclului de exploatare reprezintă totalul duratelor necesare pentru ca fluxul fizic de materiale sau de mărfuri intrate în întreprindere să se

---

[93] Alazard C., Separi S., *Contrôle de gestion*, Dunod, Paris, 1994, p. 574-575; Gervais M., *Contrôle de gestion, 8e édition*, Economica, Paris, 2005, p. 171-196

Scanned with OKEN Scanner

transforme în încasări de la clienţi.

Durata ciclului de exploatare este un timp de tranzit şi, implicit, un proces deoarece ciclul de exploatare corelează operaţiile necesare confecţionării produsului sau a prestării serviciului vândut. În fapt este timpul procesului care creează o nevoie de finanţare.

A treia constatare presupune influenţarea nevoii de exploatare pe termen scurt şi lung prin factorii determinanţi ai duratei procesului şi a cheltuielilor.

Faptul generator al obligaţiei de plată a cheltuielii de exploatare constituie rezultanta a două fenomene. Pe de o parte, ataşarea sa funcţională la o activitate a ciclului de exploatare, pe de altă parte, ciclul său propriu. Unele cheltuieli nu sunt declanşate decât în măsura în care ciclul de exploatare este pus în funcţiune, negenerând recurenţa sau remanenţa cheltuielilor în cauză. Ele sunt angajate la fiecare nouă derulare a procesului de exploatare, şi încetează dacă procesul se opreşte. Este cazul costului transportului materiei prime încredinţată unei întreprinderi exterioare sau a energiei consumate de o maşină a cărei funcţionare încetează la limita acesteia. Cheltuielile respective pot urma legi de cauzalitate variate a căror natură joacă un rol important în modelarea nevoii de finanţare.

Obligaţia de a plăti astfel de cheltuieli este legată de una din activităţile ciclului de exploatare şi poate fi ataşată uneia din fazele sale. În schimb, alte costuri nu pot fi ataşate activităţilor ciclului de exploatare. Ele sunt suportate pentru a permite buna funcţionare a unei structuri de producţie, de vânzare, costuri de administrare generală, cheltuieli de gestiune ale uzinei, cheltuieli de administraţie comercială, asigurarea unui parc de vehicule sau a localurilor. Se poate vorbi de **costuri de capacitate**. Declanşarea obligaţiei de plată pe care o creează nu poate fi ataşată unei faze speciale a ciclului de exploatare şi de vânzare a produselor. Nevoia de finanţare provocată de costurile de capacitate ia naştere de la începutul ciclului de exploatare, deoarece aceste costuri sunt avansate anterior funcţionării întreprinderii.

Atributul de funcţional al costului de exploatare nu trebuie să ţină loc de referinţă sistematică în modelarea nevoii de finanţare. Natura funcţională a unui cost permite asocierea la aceleaşi faze specifice ciclului de exploatare dacă acel cost este declanşat exclusiv în timp ce survine faza respectivă. Considerăm drept exemplu un cost de livrare către clienţi. Obligaţia de a plăti costuri de transport asupra vânzărilor solicitate de un transport exterior poate fi ataşată unui moment precis al ciclului de exploatare, respectiv celui de livrare. Este vorba de un cost evitabil, în sensul că, pe termen scurt, un astfel de cost nu este suportat decât dacă faza ciclului la care se ataşează este declanşată.

Legea de cauzalitate a acestui cost poate scoate în evidenţă corelaţii diverse privind cantitatea (număr, greutate, volum), unităţile tratate (lege volumetrică) sau alţi parametri. În schimb, costul asigurării mijloacelor de transport ale întreprinderii nu relevă aceeaşi logică. El este suportat din cauza existenţei capacităţii necesare activităţii de livrare şi nu este declanşat de punerea în funcţiune a acestei activităţi. Trebuie considerată obligaţia de a plăti un cost ce apare la începutul ciclului de exploatare, deoarece aceasta determină punerea la dispoziţie a unei capacităţi

Scanned with OKEN Scanner

necesare acestui proces.

Cheltuielile neataşabile unei faze a ciclului de exploatare au de regulă propriul lor ciclu financiar. De asemenea, menționăm decizia care declanşează obligaţia de a le plăti ca urmare a propriei sale periodicităţi economice şi a lungimii ciclului de exploatare. În această perioadă anumitor cheltuieli le este caracteristică indivizibilitatea. Ele nu sunt reglate în bloc pentru o perioadă, chiar dacă folosirea capacităţilor este sub potenţialul lor.

Calculul nevoii de finanţare a exploatării trebuie să ţină seama de acest ciclu financiar. Se disting trei cazuri, în care ciclul de exploatare este egal, mai scurt sau mai lung decât cel financiar al cheltuielilor. Chestiunea priveşte natura nevoii de finanţare, considerată ca sumă medie stabilă în jurul căreia intervin fluctuaţii de trezorerie. Distingem, în cadrul gestiunii echilibrului financiar, două aspecte.

Pe de o parte, identificarea şi gestiunea nevoii de finanţare a exploatării şi pe de altă parte, răspunsurile la fluctuaţiile în jurul unei nevoi stabile, aspecte legate de gestiunea trezoreriei. Modelarea comportamentului trezoreriei de exploatare pune în discuţie noţiunea de NFR. Cheltuielile nedeclanşate prin funcţionarea reală a ciclului scurt trebuie considerate angajate la orice început de ciclu, chiar dacă natura lor funcţională conduce aprioric la asocierea cu o fază ulterioară exploatării. Dacă plata unor astfel de cheltuieli urmează un ciclu periodic (independent de credit-furnizori), rămâne de asigurat că analiza nevoii de finanţare este pertinentă dacă se limitează la un ciclu de exploatare.

A patra constatare: natura funcţională a unui cost, bunăoară cel comercial nu permite, în cazul calculării nevoii de finanţare, să i se asocieze o fază corespondentă în ciclul de exploatare dacă este declanşat în cursul acestei faze a ciclului. În caz contrar este vorba de un cost de capacitate care trebuie considerat ca angajat la începutul ciclului de exploatare şi supus propriului său ritm financiar.

Este necesară modelarea elementelor corespondente cheltuielilor, opinie susţinută de Robin Cooper şi Henri Bouquin[94].

Apar două tipuri de cheltuieli. Unele sunt declanşate în cursul unei faze a ciclului (transmiterea comenzii, recepţia, primirea în stoc), care urmează legea cauzalităţii (cantităţi, număr de comenzi, număr de recepţii sau funcţie mixtă în care intervin timpul şi volumul). Alte cheltuieli sunt angajate datorită existenţei capacităţilor necesare bunei derulări a ciclului (capacităţi de tratament a comenzilor, gestiunea recepţiilor, stocajul aprovizionărilor). Aceste două categorii de cheltuieli nu pot fi asociate aceloraşi faze ale ciclului de exploatare pentru modelarea nevoilor de finanţare. Singurele cheltuieli care trebuie luate în considerare în calculul nevoii de finanţare sunt cele care declanşează o obligaţie de plată. Data operaţiei este cea a declanşării obligaţiei de plată înainte de luarea în considerare a creditului-furnizori, ignorat în cazul nevoii brute de finanţare.

Calculul nevoii de finanţare a exploatării constă mai întâi în a ataşa costurile generatoare de cheltuieli la fazele ciclului de exploatare respective. Costurile sunt

---

[94] Această tipologie distinge costurile legate de volum, loturi, existenţa unui produs sau a unei capacităţi de producţie. Pentru calculul nevoii de finanţare, numărul de zile la care se ajunge este indiferent. Apare în schimb o incidenţă atunci când se studiază acţiunea asupra nevoii de finanţare.

Scanned with OKEN Scanner

declanşate numai când intervine o activitate a ciclului, fiind legate de faza care le are în vedere. Celelalte costuri suportate lunar pentru a dispune de capacităţile necesare diverselor tratamente pe care le solicită ciclul de exploatare, sunt considerate angajate de la începutul ciclului. Analiza nevoilor de finanţare este organizată prin punerea în evidenţă a acţiunilor manageriale posibile. În perspectiva managementului activităţilor[95] (activity-based management) sau a unui control de gestiune inteligent distingem două tipuri de activităţi.

O primă categorie sunt cele legate de fluxul fizic al materiei prime care privesc consumurile de materii prime, operaţiile de producţie şi consumurile necesare expediţiei. O a doua categorie de activităţi generatoare de nevoi de finanţare este formată din cele care, fără să privească transformarea materiilor consumate, intervin asupra acestor fluxuri.

Se poate releva aici gestiunea fluxului de materii prime (comenzile, recepţia, stocajul) privitoare la gestiunea producţiei şi cea privind logistica produselor finite (stocaj, livrare).

6.3. Nevoia de finanţare a exploatării

Calculul nevoii de finanţare se bazează pe identificarea cheltuielilor de exploatare şi ataşarea la o anumită fază a ciclului. Cheltuielile legate de aprovizionarea cu materii prime solicită o ajustare a calculelor pe timpul tranzitului. **A cincea constatare:** ciclurile financiare proprii costurilor de capacitate pot relansa nevoile de finanţare de la începutul perioadei ciclului de exploatare.

Celelalte cheltuieli sunt ataşate fazei care declanşează operaţia de plată. Unele cheltuieli au propriul lor ciclu de declanşare, fiind periodice. Cheltuielile de capacitate cu ciclu de declanşare lunar, trebuie finanţate pe cel puţin 90 zile. Este necesar să li se adauge costurile de înregistrare a comenzilor de materii, costurile de cumpărare şi de recepţie.

6.4. Factorii determinanţi ai NFRE

Nevoia de finanţare a exploatării depinde de trei serii de parametri:

- decalajele care survin între data în care este provocată o cheltuială şi cea a încasării şi reglării clienţilor. Unele dintre aceste decalaje creează active contabile (stocaje, credit-clienţi), altele nu (termene de livrare în amonte şi aval);
- ciclul anumitor cheltuieli de exploatare, fie că acestea exprimă contrapartida cheltuielilor suportate pentru a dispune de o anumită capacitate de acţiune (costuri lunare de capacitate), fie că modul de finanţare a întreprinderii nu declanşează anumite operaţiuni decât periodic (costuri de tratare a aprovizionărilor,

[95] Lorino P., *Méthodes et practiques de la performance. Le pilotage par les processus et les pompétences, 2e édition*, Editions d'Organisation, Paris, 2001, p. 47

Scanned with OKEN Scanner

de recepţie a materiilor prime);

• sumele de cheltuit în avans, care urmează legi de cauzalitate variate.

Există diverse restricţii care pot influenţa nevoia de finanţare şi care sunt, de exemplu, furnizorii: situaţia unei durate extinse de înregistrare a comenzii, existenţa de livrări parţiale care implică o suboptimizare a activităţii de recepţie.

Principalele reguli ale finanţării activităţii întreprinderii sunt:

– capitalurile permanente trebuie să acopere măcar valoarea activelor fixe;

– fondul de rulment net trebuie să acopere nivelul de finanţare ale ciclului de exploatare completând creditul furnizor şi creditele bancare pe termen scurt;

– capitalurile proprii trebuie să acopere riscurile la întreprinderi pentru finanţarea imobilizărilor deoarece acestea au durate de recuperare diferite şi finanţarea se face diferit;

– imobilizările ce nu sunt legate de o fabricaţie precisă şi care au o durată lungă de funcţionare sunt finanţate din împrumuturi pe termen lung;

– imobilizările legate de o fabricaţie precisă se finanţează din credite pe termen mediu.

Finanţarea exploatării se poate efectua:

- diminuând nevoile de fond de rulment sau mărind creditul furnizori;
- solicitând creditul bancar pe termen scurt;
- sporind fondul de rulment.

Pe baza acestor principii, se poate modela nevoia de finanţare a exploatării. Ea răspunde diverselor legi, dar mai ales identifică faptele, atributele produselor, configuraţiile activităţilor care declanşează nevoile de finanţare şi aplicarea lor, unui demers mangerial. În acest fel, se dezvoltă un model de contabilitate de gestiune strategic. O asemenea abordare răspunde diverselor aspecte privind caracteristicile calitative ale produselor, configuraţia activităţilor care declanşează nevoia de finanţare, cu mare aderenţă la demersul managerial. În acest fel, se pun bazele contabilităţii de gestiune strategice.

Exemplu. Produsul A este fabricat în 3 600 unităţi/an, fiecare unitate consumând de 200 € materii prime. Fabricaţia produsului urmează un ritm regulat, o serie de 10 fiind lansată în fiecare zi. Livrările de materii prime se fac la 10 zile. Materiile sunt stocate în medie 7 zile. Fiecare comandă prezintă în structura costului cheltuieli de gestiune fără amortismente de 800 €. Se va admite că aceste cheltuieli sunt angajate în întregime din momentul înregistrării comenzii care intervine la 5 zile înaintea livrării. Cheltuielile de gestiune a recepţiilor sunt de 500 € pe recepţie. Produsul este fabricat în 2 zile. În afară de materii prime, el consumă cheltuieli variabile de 1 000 € (furnituri, energie) şi salarii de 1 200 de €. Fiecare serie costă în lansare 4 000 € (salarii). Se ignoră evident amortismentele care nu sunt considerate o cheltuială. Cheltuielile de fabricaţie sunt presupuse angajate în întregime de la începutul procesului. Produsul aşteaptă 10 zile înainte de a fi vândut. Costul stocării reprezintă cheltuieli directe de 10 € pe unitate şi pe zi. Cheltuielile de vânzare se referă la livrarea a 300 € pe unitate. Clienţii plătesc la

Scanned with OKEN Scanner

30 de zile.[96] Figura 6.1. reprezintă etapele succesive ale ciclului de fabricaţie, respectiv diferitele durate care condiţionează transformarea în încasări (venituri) a cheltuielilor angajate cu scopul exploatării curente.

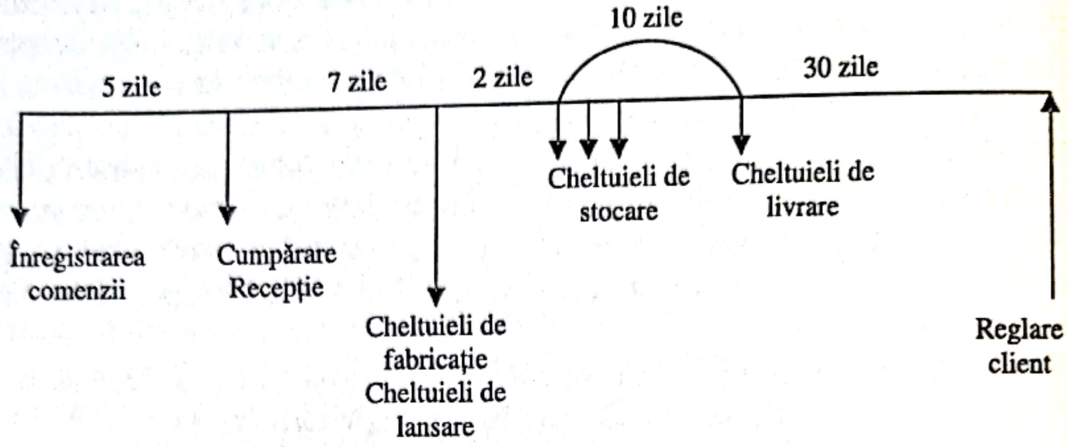


Figura nr. 6.1. - Decalajele de finanţat în ciclul de exploatare

Fiecare tip de cheltuială se poate reduce la o valoare zilnică medie, dat fiind că o grupare în timp a anumitor cheltuieli legate de loturi (costul înregistrării comenzii, costul de recepţie, costul de lansare) va determina o variaţie în jurul celei medii. Dacă, nivelul activităţii ar fi fost supus unor fluctuaţii puternice, interesul unui calcul mediu ar fi limitat şi s-ar propune cicluri mai semnificative.

Tabel nr. 6.1. - Calculul cheltuielilor medii zilnice în ciclul de exploatare

Natura cheltuielilor	Suma anuală	Sumă medie pe zi
Înregistrarea comenzii	800*36	80
Cumpărare de materii prime	200*10*10*36	2 000
Recepţie	500*36	50
Lansare	4000*360	4 000
Furnituri, energie	1000*10*360	10 000
Salarii	1200*10*360	12 000
Stocare	10*10*360	100
Livrare	300*10*360	3 000

Trebuie calculată astfel durata dintre momentul angajării acestor cheltuieli şi data reglării clienţilor. Schema 1. este explicită. Singura dificultate ţine de cheltuielile de stocare angajate în mod continuu. Stocarea având o durata de 10 zile şi un cost de 100 €/zi, reprezintă un total de 1000 € din care 10% pentru 10 zile care urmează, 10% 9zile, 10% 8 zile etc. Aceasta reprezintă o medie ponderată de 5,5 zile. Se poate considera astfel că aceste cheltuieli sunt de 100 pe zi, cu o durată care se eşalonează de la 10 la 1 zi, sau care sunt de 1000, cu o durată de 5,5 zile.

[96] Bouquin H., *Contabilitate de gestiune*, Traducere şi studiu introductiv Neculai Tabără, Editura TipoMoldova, Iaşi, 2004, p. 195-200

Scanned with OKEN Scanner

Tabel nr. 6.2. - Calculul NFR înainte de finanţarea prin datorii de exploatare

Cheltuieli	Suma pe zi	Durata de scurgere	Suma angajată
Comandă	80	5+7+2+10+30 = 54	4 320
Cumpărare	2000	7+2+10+30 = 49	98 000
Recepţie	50	7+2+10+30 = 49	2 450
Lansare	4000	2+10+30 = 42	168 000
Furnituri	10000	2+10+30 = 42	420 000
Salarii	12000	2+10+30 = 42	504 000
Stocare	1000	5,5+30 = 35,5	35 500
Livrare	3000	30 = 30	90 000
			1 322 270

Înainte de finanţare prin credite direct legate de exploatare (mai ales credit-furnizori), nevoia de finanţare de exploatare este de 1 322 270 €. NFR de finanţat constituie diferenţa dintre aceasta şi finanţarea directă furnizată de exploatare. Este clar că, dacă activitatea trece de la 10 unităţi pe zi la 15, nevoia de finanţare se modifică. În consecinţă, este necesară modelarea comportamentelor costurilor.

Faptul de a reduce cheltuielile de exploatare la o sumă medie zilnică, nu reprezintă o adevărată modelare, deoarece nu apar variabile cauzale ale a acestor cheltuieli. Ori, aceste variabile cauzale nu se limitează la volumul fabricaţiilor: dacă, spre exemplu, la serii de 8 unităţi pe zi, costurile de lansare zilnice ar rămâne aceleaşi, şi dacă s-ar fi lansat 2 serii de 5 pe zi, aceste costuri ar fi crescut (ele nu s-ar dubla în mod obligatoriu deoarece comportă cheltuieli de structură).

Se ajunge la o dublă constatare:

- modelarea nevoii de finanţare impune capacitatea modelării costurilor;
- în această modelare, volumul produsului nu poate fi singura variabilă.

În acest caz, pentru duratele de timp:

- cheltuiala medie zilnică de înregistrare a comenzii, considerată drept cost zilnic de recepţie, depinde de *numărul de comenzi înregistrate pe an*, care este legat de volumul produsului precum şi de alegerile organizaţionale;
- costul de cumpărare, consumurile de fabricaţie, cheltuielile de stocare şi de livrare depind de volumul produsului, dar pe termen scurt ele cuprind cheltuieli fixe (costuri de capacitate, salarii) care vor împiedica ajustarea nevoii de finanţare la variaţiile activităţii. Într-un exemplu mai complex, organizarea producţiei, mai ales lungimea seriei, are o influenţă asupra mediilor zilnice de fabricaţie;
- cheltuielile de lansare depind de numărul de lansări zilnice, respectiv de soluţii adoptate în gestiunea producţiei (lungimea seriilor);
- cheltuielile de livrare depind de asemenea de *organizarea livrărilor*, fără îndoială de *amânările promise* clienţilor: o amânare scurtă poate împiedica optimizarea folosirii mijloacelor (vehicule, şoferi) şi sporeşte suma medie a costurilor de livrare pe unitate şi pe zi.

Rezultă că modelarea este cu atât mai complexă cu cât modificarea alegerilor organizaţiei are şanse de a avea consecinţe asupra naturii cheltuielilor. Astfel de calcule sunt pertinente pentru identificarea impactului net al reconfigurărilor de procese. Spre exemplu, reducerea dimensiunii seriilor fabricate conduce la creşterea numărului de operaţii de reglare, control de calitate, ordonanţare. Pentru a

Scanned with OKEN Scanner

avea un punct de vedere clar, este necesar să dispunem de un instrument pentru evaluarea consecinţelor unei reorganizări a procesului.[97]

Exemplu. Presupunem că un furnizor acceptă să livreze cu o amânare a înregistrării comenzii de numai o zi şi o asigurare de calitate care reduce cu 80% costurile controlului de recepţie. Întreprinderea îşi reduce nevoia de finanţare cu 4 zile de cheltuieli de înregistrare a comenzii, respectiv 320 € dacă aceste cheltuieli rămân stabile pe comandă.

Ea economiseşte 40 € pe recepţie, ceea ce plasează nevoia de finanţare provocată de această cheltuială la 10*49 = 490 €, în loc de 2 450 € (tabel 4.13.), respectiv o diminuare a nevoii de finanţare de 1 960 €. Dacă întreprinderea reduce volumul seriilor, ea sporeşte partea NFR legată de costul de lansare a comenzilor. Dar ea poate să reducă eventual stocurile, fiind capabilă să răspundă în mod flexibil solicitărilor clienţilor, ceea ce ameliorează NFR.

Într-adevăr, o zi de stocare a produselor costă în NFR o zi de cheltuieli situate în amonte de stocare, respectiv prin păstrarea cifrelor de mai sus:

80 + 2 000 + 50 + 4 000 + 10 000 + 12 000 + 1 000 = 29 130

Se observă astfel importanţa mizei. Rămâne totuşi de examinat modul în care această politică influenţează costurile de transport.

Concluzie

Astfel de exemple aduc la cunoştinţa managerilor implicaţiile financiare ale alegerilor, care, uneori, se pot modifica. Nu există, pentru moment, o contabilitate de gestiune de acest tip dar demersul prin analiza activităţilor permite obţinerea unor astfel de rezultate. În acest sens, constatăm, în primul rând, *utilitatea unei modelări riguroase* şi în al doilea rând că *alegerile organizaţionale şi strategice* influenţează atât costurile şi marjele, cât şi nevoile de capitaluri. Este necesară identificarea inductorilor de cost, precum şi a celor privind *nevoia de finanţare.* Actualitatea acestei problematici este subliniată prin revenirea la preocuparea acţionarului, privind cercetarea legăturilor dintre decizii şi bogăţia pentru acţionar.

EVA (Economic Value Added – Valoare Economică Adăugată) se măsoară prin reducerea beneficiului de exploatare net, prin costul financiar al capitalului investit. Partizanii metodei arată că acest indicator oferă cea mai bună corelaţie cu evoluţia cursurilor bursiere pe termen mediu. Se poate calcula astfel ce capitalizare bursieră suplimentară este creată prin investiţiile suplimentare libere în active în întreprinderile cu EVA pozitivă şi crescătoare – sau ce capitalizare este distrusă printr-o astfel de investiţie.

Utilizarea metodei incită la identificarea capitalurilor asociate fiecărei activităţi, proces şi produs, entitate sau piaţă, fie că este vorba de active fixe sau circulante. Scopul este de a cunoaşte contribuţia unui produs a unei pieţe, sau a unei activităţi la valoarea întreprinderii, sens în care ABC, NFR şi EVA ar trebui să fie convergente.

---

[97] Bouquin H., *Op. Cit.*, Iaşi, 2005, p. 195-198

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 7

Controlul calității și performanța în contabilitate

7.1. Normalizarea calității în contabilitate

Măsurarea calității contabile pornește de la premisa potrivit căreia informația contabilă tinde să-și piardă caracterul absolut, devenind o marfă ce poate fi tranzacționată. Teoria economică arată că valoarea unui bun sau a unui serviciu comercial se determină funcție de utilitatea (satisfacția) pe care o aduce consumatorului.

Raționamentul este aplicabil producției și comunicării informațiilor contabile. Indiferent de finalitatea și modalitățile de comunicare, satisfacerea nevoilor utilizatorului trebuie măsurată și asigurată în mod continuu. Dezvoltarea demersurilor de calitate în cadrul întreprinderilor producătoare de bunuri și servicii răspunde preocupării de a dezvolta încrederea consumatorului în calitatea informației. Satisfacția consumatorului este garantată prin sistemele de control de calitate din cadrul firmelor[98].

7.1.1. Conceptul „calitate serviciu" în contabilitate

Locul serviciilor în economia modernă a devenit considerabil. Ele au depășit de multă vreme industria și agricultura, fiind principalii furnizori de locuri de muncă și creatori de valoare adăugată. În ultima vreme tehnicile de tratare a informației, serviciile comerciale și necomerciale au cunoscut o dezvoltare importantă. Evoluția actuală lasă să se întrevadă o „civilizație în rețea" în sensul că principalul bun supus schimbului va fi informația.

---

[98] Doupnik T., Perera H., *International Accounting*, McGraw-Hill, South Carolina, 2006, p. 50-55

Asemeni altor domenii ale cunoaşterii şi activităţii umane, informaţia contabilă nu scapă acestei mişcări de interconexiune între emiţători şi utilizatori. Devine necesară o reflecţie asupra mijloacelor de garantare continuă a calităţii serviciilor în acest domeniu. În întreprinderi se redefinesc relaţiile dintre serviciul de contabilitate şi ceilalţi actori interni care participă la gestiune. Se poate vorbi în acest caz de structurarea unui sistem de informaţii de gestiune în fiecare entitate economică. Creşterea schimburilor de date informatizate, dezvoltarea facilităţilor de management, multiplicarea serviciilor telematice ale băncilor de date accesibile diferitelor categorii de utilizatori, sunt manifestări care conduc la necesitatea asigurării încrederii „consumatorului de informaţie" precum şi efectuarea de verificări sistematice asupra realităţii informaţiilor dobândite.

Producţia şi comunicarea informaţiilor contabile poate fi înţeleasă drept un serviciu. Un raport din 1993 privind „Mizele şi obiectivele normalizării în servicii" inspiră un demers calitativ în domeniul contabil.

Un serviciu comportă întotdeauna unul sau mai multe elemente normalizabile, cum sunt noţiunile de termen şi risc.

• În cazul în care serviciul este repetitiv şi cuantificabil, recunoscut prin caracteristici aşteptate, a căror performanţe afişate sunt măsurabile de client, se poate vorbi de produs-serviciu cu parametri obiectivi şi cuantificabili, care constituie criterii de calitate. Ele fac obiectul normalizării.

Acest tip de serviciu se recunoaşte prin importanţa relativă a capitalului investit în raport cu preţul serviciului.

Capitalul este investit în mijloace (maşini, utilaje diverse) pentru a asigura prestarea serviciului. Calitatea serviciului este dependentă de calitatea mijloacelor, respectiv conformitatea lor cu normele caracteristice de performanţă.

Prestatorul are în vedere procese şi personal competent, necesare efectuării prestaţiei, ale căror principale elemente vor putea fi normalizate

• Un alt tip de serviciu, cu o capacitate tehnică redusă este constituit din asocierea personalului competent cu metodele sau procesele.

Repetitivitatea serviciului la client solicită normalizarea metodelor şi/sau proceselor operaţionale, inclusiv nivelele de competenţă dobândite de personal.

Mijloacele prestării au o importanţă vitală. Prestatorul trebuie să definească rezultatele aşteptate prin serviciul cerut de client, pornind de la simpla descriere a acestor mijloace. Specificarea caracteristicilor serviciului trebuie să afecteze performanţele minimale.

Aceste criterii vor putea face obiectul unei norme de referinţă dacă sunt îndeplinite condiţiile de normalizare.

• Dacă serviciul se bazează pe pricepere şi competenţă, normalizarea unui referenţial de competenţe va putea fi cerut de parteneri (clientul şi prestatorul), constituind baza unei evaluări de conformitate de către o terţă persoană.

• În acelaşi spirit, dacă serviciul se bazează în esenţă pe utilizarea metodelor sau aplicarea de modele de organizare destinate să aducă încredere, normalizarea poate fi solicitată de partenerii respectivi, mai ales pentru serviciile „angajare de mijloace" pentru care rezultatele sunt mai greu cuantificabile.

Scanned with OKEN Scanner

Normativele pentru servicii pot fi structurate în trei mari categorii:

- normative pentru identificarea unui serviciu, în sensul că mijloacele ale căror rezultate aşteptate sunt dificil normalizabile;
- normative care permit „coproducţia" serviciului într-un spirit de calitate şi competitivitate;
- normative pentru abordarea relaţiei client-furnizor prin utilizarea unui sistem de asigurare a calităţii pentru prestatorii de servicii şi implicit diminuarea arbitrariului în activitatea auditorului.

Normalizarea serviciilor generează câteva întrebări care trebuie să aducă unele clarificări privind măsurarea calităţii contabile.

- Cum se identifică „produsul contabil" pus la dispoziţia utilizatorului? Pot fi definite caracteristicile observabile care permit normalizarea rezultatelor?
- Independent de respectarea unor obiective determinabile, calitatea prestaţiilor oferite de funcţia contabilă implică folosirea unor referenţiale prestabilite privind metodele, procesele operaţionale sau organizatorice. Este posibilă normalizarea acestor referenţiale în domeniul contabil? Controlul intern oferă un răspuns suficient la această întrebare?
- Cum poate fi abordată relaţia client-furnizor, în domeniul comunicării informaţiei pentru fundamentarea unui sistem de asigurare a calităţii contabile?
- Există un nivel de calitate reprezentativ al încrederii utilizatorului în natura informaţiei şi potrivit căror mecanisme de control este verificată conformitatea ei?

7.1.2. Înţelegerea caracteristicilor de calitate

Studiul demersurilor de calitate din întreprinderi, inclusiv rolul principalilor actori publici şi privaţi care le însoţesc, permit rezumarea modalităţilor de obţinere a încrederii utilizatorului în calitatea serviciilor.

7.1.3. Normalizarea gestiunii calităţii

Independent de reglementarea şi de controlul aplicării, cele două căi ale dezvoltării calităţii sunt normalizarea şi metodele de gestiune a calităţii.

Demersul întreprinderilor pentru dezvoltarea încrederii utilizatorilor produsului şi serviciului se exprimă în primul rând prin definirea normelor. Aceste norme pot fi norme pentru mijloace, utilaje, competenţe, produse-servicii etc.

Recent, au fost definite, perfecţionate şi aplicate de către teoreticienii americani şi japonezi metodele de gestiune a calităţii. De la calitatea muncii individuale, metodele comportă organizarea funcţiei de calitate în întreprindere, definirea procedurilor, metodele de control, adoptarea autocontrolului pentru repararea noncalităţilor. Ansamblul dispoziţiilor aplicate într-o întreprindere poate conduce la asigurarea calităţii, ceea ce permite probarea fiabilităţii sistemului de obţinere a calităţii. Conceptul de calitate totală face proba eficacităţii sale, procedând la un demers care utilizează tehnici ale calităţii. Se poate vorbi despre o metodă de management global, care face din calitate obiectivul şi referinţa prioritară a tuturor funcţiilor şi activităţilor din entitate.

Scanned with OKEN Scanner

7.1.4. Atestarea calității: autocontrolul sau certificarea de către o terță persoană

Oricare ar fi metodele pentru obținerea calității, eficacității și permanenței funcționării sistemului de calitate aplicat în firmă, ele nu pot fi asigurate utilizatorului serviciului fără un sistem controlat și în bună măsură cuantificabil.

Ultimul obiectiv al oricărui sistem de calitate îl reprezintă funcționarea reglată prin mecanisme de autocontrol, orientate spre căutarea permanentă a progresului și ameliorării performanțelor. Totuși, în anumite condiții pot fi cerute operații complementare prestatorilor de servicii, constând în estimări asupra evaluării serviciilor.

Clientul poate pretinde o probă de conformitate a calității informației. Această cerere va fi oferită de un organism terț, independent de client și furnizor. Este vorba de certificarea de către o terță parte, certificări de produse-servicii inclusiv certificarea de întreprindere.

Certificarea de produs este actul prin care un terț garantează conformitatea anumitor produse cu un caiet de sarcini prestabilit. Ea vizează afirmarea calității produsului, influențând decizia de cumpărare a clientului.

Certificarea de întreprindere a apărut mai târziu, pe măsura dezvoltării noțiunii de asigurare a calității. Ea are în vedere siguranța și constanța calității produselor sau serviciilor puse la dispoziția utilizatorului.

Această certificare a luat naștere în domeniul militar, în care repetitivitatea cumpărărilor și orientarea fiabilităților fac util un astfel de dispozitiv. Extinsă ulterior într-un mare număr de sectoare de activitate, ea este aplicabilă întreprinderilor ce dispun de un sistem de asigurare a calității oferind proba ***opiniei unui expert independent*** despre capacitatea unui sistem de producție care să genereze în permanență nivelul de calitate așteptat. Succesul său a beneficiat de adoptarea normelor internaționale ale seriei ISO 9000 și constituie un mecanism al certificării privind asigurarea calității.

7.1.5. Informația contabilă: normalizarea și certificarea conturilor

Normalizarea domeniului contabil este relativ extinsă. Ea include reguli de înregistrare, prezentare, evaluare și informații reglementate, publicate de întreprinderi. Sunt avute în vedere și controlul competențelor profesioniștilor care exercită activități contabile (expertiza contabilă).

Certificarea conturilor anuale este similară mecanismelor de certificare-calitate menționate. Ea oferă utilizatorilor informației publicate un grad de încredere (label confiance) asupra absenței neconformităților cu obiectivele de regularitate, sinceritate și imagine fidelă. Certificarea de către o terță persoană este limitată, referindu-se la informații contabile și financiare reglementate.

Scanned with OKEN Scanner

În concepţia textelor care o definesc, certificarea conturilor[99] nu oferă o asigurare externă asupra calităţii sistemului contabil prin absenţa incidenţei în documentele publicate, a nonconformităţii privind importanţa semnificativă.

Câmpul unui demers de calitate contabilă se înscrie într-o dimensiune mai largă care actualmente nu este acoperită nici prin normalizarea contabilă. Calitatea contabilă presupune măsurarea aptitudinii unei entităţi de a furniza clienţilor săi prestaţii de servicii de o calitate continuă şi să precizeze cărui element contabil i se aplică măsura respectivă.

7.1.6. Definirea obiectului contabil măsurat

Măsurarea calităţii contabile impune definirea în prealabil a obiectului asupra căruia se exercită măsurarea. Pot fi avute în vedere două căi:

- procesele, procedurile şi sistemele întreprinderii la care ar putea fi aplicat un program de calificare contabilă;
- restituirea diferitelor categorii de informaţii contabile, publicate şi utilizate de întreprindere.

7.1.7. Caracterul discriminant al actului contabil

Ca orice altă informaţie, informaţia contabilă rezultă dintr-un proces de producţie care transformă un element cognitiv într-un mesaj semnificativ.

Din antichitate până în zilele noastre contabilitatea a avut ca principală manifestare activitatea unor profesionişti recunoscuţi prin competenţa de a produce, explora şi autentifica date economice cuantificate, prezentate conform convenţiilor normalizate.

7.1.8. Definirea abordării contabile

Demersul contabil aplicat unui eveniment economic cuantificat se manifestă prin:

- identificarea naturii evenimentului în raport cu o tipologie definită;
- clasificarea după natură sau destinaţie după un referenţial predeterminat;
- afectarea valorii monetare conform convenţiilor;
- asimilarea acestui eveniment unei perioade de timp;
- prezentarea care face fidelă şi inteligibilă informaţia contabilă.

Demersul contabil adaugă producţiei şi păstrării (arhivării) informaţiei anumite restricţii referitoare la documentare, arhivare, transparenţa înregistrărilor, auditarea sistemelor etc.

---

[99] Tabără N., Horomnea E., Toma C., *Conturile anuale în procesul decizional, Elemente de contabilitate, analiză financiară şi evaluarea performanţelor întreprinderii*, Editura TipoMoldova, Iaşi, 2001, p. 43

Scanned with OKEN Scanner

7.1.9. Delegarea actelor contabile

În organizaţiile moderne operaţiunile repetitive sunt de regulă transformate în sarcini descentralizate către actorii necontabili, prin sisteme informatizate de tratare a informaţiei.

Profesionistul contabil nu se mulţumeşte să cunoască şi să amelioreze informaţia contabilă. El se interesează şi de modalitatea de obţinere a acestei informaţii. *Contabilitatea devine „creuzetul" informaţiei de gestiune şi al celei financiare. Ea trebuie să intervină în:*

- aplicarea cadrului pentru elaborarea deciziilor operaţionale (noua ofertă comercială), în reguli şi scheme contabile;
- conceperea şi funcţionarea mijloacelor informatice, prevăzând filtre de control şi coerenţă a informaţiilor difuzate de diferitele sisteme operaţionale;
- cursul vieţii operaţionale cu scopul de a valida post-factum fluxurile curente de informaţii rezultate din procesul de centralizare contabilă, oferind informaţii contabile de sinteză utilizatorilor interni şi externi.

7.1.10. Urmărirea calităţii contabile

Calitatea contabilă a informaţiilor puse la dispoziţia utilizatorilor rezultă din acte contabile integrate procesului de producţie a lor. Evident ele trebuie să satisfacă anumite caracteristici prestabilite. Sistemul de informare a întreprinderii trebuie structurat în procese legate cu sistemele operante (cercetare, dezvoltare, producţie) şi un proces de centralizare sinteză.

Abordarea are în vedere o analiză a proceselor interne ale funcţiei contabile. Demersul măsurării calităţii contabile este condus într-o concepţie client-furnizor. Obiectivul principal al normalizării constă în ameliorarea interpretării de către utilizatorii externi a situaţiilor financiare.

7.1.11. Definirea cadrului conceptual al calităţii contabile

Obiectivele calităţii contabile exprimă un ansamblu de caracteristici determinate şi asumate prin funcţia contabilă a oricărei entităţi.

Sunt cunoscute patru orientări:

- satisfacerea nevoilor şi aşteptărilor utilizatorilor informaţiei contabile în respectarea normelor şi eticii profesionale;
- ameliorarea permanentă a informaţiilor contabile puse la dispoziţie, inclusiv a modalităţilor de comunicare;
- eficacitatea producţiei şi comunicării informaţiei contabile (prezentarea serviciului conform ISO 9004.2);
- luarea în consideraţie a exigenţelor societăţii şi a mediului.

7.1.12. Cadre conceptuale privind contabilitatea şi calitatea contabilă

Orice reflecţie asupra conceptului de calitate contabilă impune clarificarea prealabilă a finalităţii relaţiilor dintre informaţia contabilă, utilizatorii acesteia şi

Scanned with OKEN Scanner

realitatea economică descrisă. Obiectivele informației financiare și contabile, de uz intern sau extern, constau în a furniza o informație fidelă care facilitează înțelegerea situației sau cunoașterea faptelor economice, adaptată formării unei aprecieri obiective și utilă luării deciziilor de către utilizatori.

Forma și conținutul informațiilor contabil-financiare diferă funcție de nevoile categoriilor de utilizatori (investitori, creanțieri, decidenți interni, personalul întreprinderii). Regulile care definesc prezentarea și conținutul acestora (conturi anuale, prospecte de emisiune, conturi de rezultate pe activități) provin fie din norme exterioare întreprinderii, fie din reglementări interne. Normele externe sunt convenții contabile admise la care se pot adăuga reglementări interne întreprinderii. Ele constituie un limbaj de comunicare bazat pe înțelegerea între emițătorul și receptorul informației contabile, ceea ce unifică întreprinderile și comportamentele față de aceeași realitate economică. Cadrul conceptual al contabilității este orientat spre informația contabilă care trebuie să ofere o imagine fidelă a realității economice prin aplicarea corectă a convențiilor contabile[100].

El descrie obiectivele fundamentale asumate de contabilitate. În acest fel se asigură coerența normelor privind constatarea, măsurarea și prezentarea inclusiv conceperea unor exprimări specifice unor categorii de operații economice, juridice sau pentru noile instrumente financiare. În fine, formalizarea cadrului conceptual al contabilității permite precizarea interpretării principiilor contabile de bază și a postulatelor fundamentale.

Caracteristici calitative ale informației conținute în situațiile financiare[101]

Caracteristicile calitative sunt atributele care determină utilitatea informației oferite de situațiile financiare.

(1) Inteligibilitatea. O calitate esențială a informațiilor furnizate de situațiile financiare este aceea că ele trebuie să fie ușor înțelese de utilizatori. În acest scop, se presupune că utilizatorii dispun de cunoștințe suficiente privind desfășurarea afacerilor și a activităților economice, de noțiuni de contabilitate și au dorința de a studia informațiile prezentate, cu atenția cuvenită. Totuși, informațiile asupra unor probleme complexe, care ar trebui incluse în situațiile financiare datorită relevanței lor în luarea deciziilor economice, nu ar trebui excluse doar pe motivul că ar putea fi prea dificil de înțeles pentru anumiți utilizatori.

(2) Relevanța. Pentru a fi utile, informațiile trebuie să fie relevante pentru luarea deciziilor de către utilizatori. Informațiile sunt relevante atunci când influențează deciziile economice ale utilizatorilor, ajutându-i pe aceștia să evalueze evenimente. Utilitatea informațiilor contabile conținute în situațiile financiare

---

[100] Colasse B., avec la collaboration de Cedric Lesage, *Introduction à la comptabilité*, Editions Economica, Paris, 2010, p. 73. Menționăm în mod special lucrarea lui Pop A., *Contabilitatea financiară românească armonizată cu directivele contabile europene, standardele internaționale de contabilitate*, Editura Intelcredo, Deva, 2002, p. 43-44.

[101] OMFP nr. 3055, *pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, publicat în Monitorul Oficial nr. 766/10.11.2009, secțiunea 2, pct. 23*

Scanned with OKEN Scanner

depinde esenţial de următoarele patru caracteristici calitative:

- **Inteligibilitatea**

Consideră că informaţiile trebuie să fie înţelese uşor de un utilizator care dispune de cunoştinţe suficiente privind desfăşurarea afacerilor şi bineînţeles de noţiuni de contabilitate. Evident, nu toate informaţiile sunt accesibile pentru orice categorie de utilizator. Există informaţii complexe şi relevante pe care le conţin situaţiile financiare, chiar dacă nu toată „lumea" le va înţelege[102].

- **Relevanţa**

Exprimă însuşirea informaţiei de a influenţa esenţial procesul de elaborare a deciziilor. În acest mod va putea fi estimată capacitatea întreprinderii de a profita de oportunităţi şi de a reacţiona rapid la situaţii nefavorabile, în sens de adaptare. De asemenea, relevanţa informaţiei permite previzionarea rezonabilă a poziţiei şi performanţei financiare viitoare a firmei. În concluzie, informaţia relevantă este cea care ajută utilizatorii să evalueze corect evenimente trecute, prezente şi viitoare, confirmând sau corectând evaluările lor viitoare.

- **Pragul de semnificaţie**

O informaţie este semnificativă dacă omisiunea sau declararea ei eronată influenţează nemijlocit deciziile economice ale utilizatorului. Pragul de semnificaţie reprezintă mai curând o limită decât o însuşire primară a informaţiei pentru a fi utilă şi relevantă.

- **Credibilitatea**

Informaţia este credibilă atunci când nu conţine erori semnificative; nu este părtinitoare, oferind suficiente elemente de certitudine în elaborarea deciziilor de către utilizatori. Caracterul de relevanţă al informaţiei nu generează în mod implicit credibilitatea acesteia. Eventualele daune pentru despăgubiri disputate într-un litigiu nu trebuiesc consemnate ca atare în bilanţ. Pentru a fi credibilă, orice informaţie trebuie să aibă în vedere:

- o reprezentare fidelă a tranzacţiilor şi evenimentelor consemnate;
- prevalenţa economicului asupra juridicului.

Evenimentele şi tranzacţiile trebuie înregistrate în concordanţă cu fondul lor şi cu realitatea economică şi nu doar cu forma lor juridică.

- **Neutralitatea**

Această caracteristică presupune ca informaţia să fie nepărtinitoare, lipsită de influenţe. Situaţiile financiare nu sunt neutre dacă, prin selectarea şi prezentarea informaţiei influenţează luarea unei decizii sau formularea unui raţionament pentru a realiza un rezultat sau obiectiv predeterminat.

---

[102] A susţine că orice informaţie contabilă cu caracter complex, poate fi înţeleasă oricând şi de oricine, înseamnă în opinia noastră a nega necesitatea calificării şi perfecţionării resurselor umane în acest domeniu.

Scanned with OKEN Scanner

• **Prudența**

Incertitudinile care planează asupra multor evenimente și tranzacții ale întreprinderii impun, în mod obiectiv, elaborarea unei informații prudente. Neîncasarea creanțelor incerte, durata de utilizare probabilă a utilajelor și echipamentelor, eventualele reclamații aferente produselor vândute, cu o perioadă de garanție, se află constant sub semnul întrebării. Evitarea supraevaluării activelor și veniturilor, a subevaluării cheltuielilor și datoriilor, la care adăugăm eventualele pierderi, riscuri și deprecieri probabile, constituie dimensiuni esențiale ale principiului prudenței, regăsite firesc într-o informație contabilă de aceeași natură.

• **Integralitatea**

Pentru a fi credibilă, orice informație din situațiile financiare trebuie să fie completă, în limitele pragului de semnificație conjugat cu costul obținerii acesteia. Evident, nu vom prefera o informație completă a cărui cost de obținere depășește net mărimea riscului asumat printr-o decizie aleatoare. O omisiune poate face ca informația să fie falsă sau să inducă în eroare și astfel să nu mai aibă un caracter credibil și să devină defectuoasă din punct de vedere al relevanței.

• **Comparabilitatea**

Orice informație câștigă în valoare prin faptul că poate fi comparată în timp sau spațiu, respectiv poate fi raportată cu alte valori de referință. Evaluarea poziției financiare a firmei, performanța și modificările poziției financiare presupun implicit compararea. Astfel, consemnarea și cuantificarea efectului financiar al aceloraşi tranzacții și evenimente trebuie efectuată în mod consecvent (într-o manieră unitară), atât în cadrul întreprinderii de-a lungul timpului, cât și în cadrul mai multor întreprinderi în același moment. Orice modificare intervenită în metodele de evaluare și prezentare a informațiilor în situațiile financiare trebuie menționată în politicile contabile. Evident, comparabilitatea nu trebuie să conducă la imobilism și stagnare în ceea ce privește politicile contabile.

Limite ce privesc informația relevantă și credibilă

Oportunitatea

Dacă există o întârziere exagerată în raportarea informației, aceasta își poate pierde relevanța. Pentru a oferi informații oportune, deseori poate fi necesară raportarea tuturor aspectelor unei tranzacții sau ale altui eveniment, înainte ca acestea să fie cunoscute, deși în acest fel este afectată credibilitatea. Dimpotrivă, dacă raportarea este întârziată până când toate aspectele sunt cunoscute, informația este credibilă, dar de utilitate redusă pentru utilizatorii care au trebuit să ia decizii.

Pentru a realiza un echilibru între relevanță și credibilitate, considerentul fundamental este satisfacerea adecvată a necesităților utilizatorilor în procesul de luare a deciziilor economice.

Raportul cost-beneficiu

Raportul cost-beneficiu este mai degrabă o constrângere generală decât o trăsătură calitativă. Beneficiile de pe urma informației ar trebui să fie mai mari

Scanned with OKEN Scanner

decât costul furnizării acesteia. Evaluarea beneficiilor şi costurilor reprezintă, în fond, rezultatul unui raţionament profesional. În plus, costurile nu sunt suportate, neapărat, de acei utilizatori care se bucură şi de beneficii. De beneficii se pot bucura şi alţi utilizatori, de exemplu furnizarea de informaţii suplimentare creditorilor poate reduce costurile îndatorării întreprinderii. Din acest motiv, testul cost-beneficiu este dificil de aplicat oricărui caz particular.

Echilibru între caracteristicile calitative

În practică, stabilirea unui echilibru între caracteristicile calitative este deseori necesară. În general, ţelul este de a realiza un echilibru adecvat între caracteristicile respective pentru a satisface obiectivul situaţiilor financiare. Importanţa relativă a caracteristicilor în diferite cazuri este o problemă de raţionament profesional.

- **Imaginea fidelă / prezentarea fidelă**

Situaţiile financiare trebuie să prezinte o imagine fidelă a poziţiei financiare, performanţei şi modificărilor poziţiei financiare a unei entităţi. Deşi acest „cadru general" nu abordează direct astfel de concepte, aplicarea caracteristicilor calitative principale şi a standardelor adecvate de contabilitate are drept rezultat întocmirea unor situaţii financiare care reflectă, în general, o imagine fidelă.

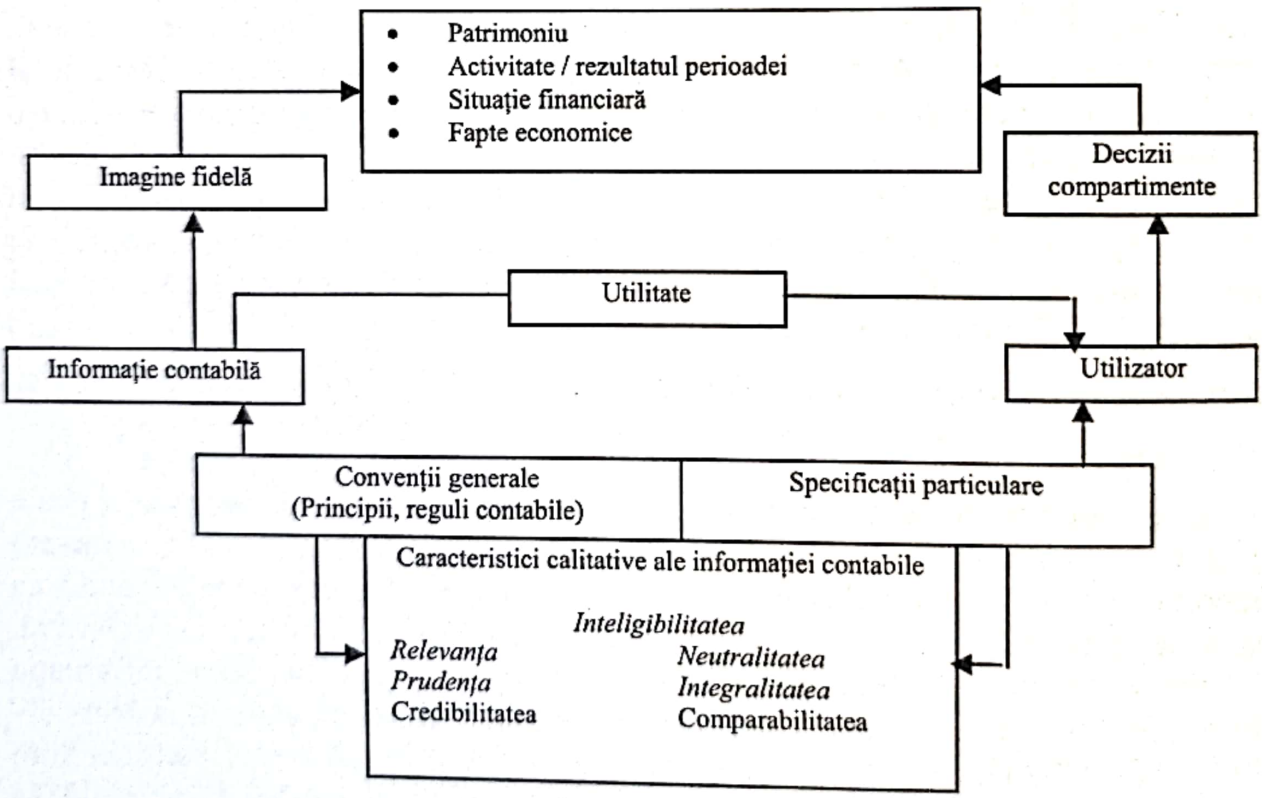


Figura nr. 7.1. - Cadrul conceptual al calităţii informaţiilor contabilităţii

Cadrul conceptual al calităţii informaţiilor contabile este orientat spre ameliorarea utilităţii informaţiei contabile privind deciziile sau modificarea comportamentului utilizatorului (vezi fig. nr. 7.1).

Scanned with OKEN Scanner

Informația contabilă se raportează la utilizatorii externi prin intermediul situațiilor financiare publicate de întreprindere. Cadrul conceptual al calității contabile definește și interpretează parametrii care permit caracterizarea utilității informației contabile. Aceste calități generice sunt distincte și nu se confundă cu postulatele fundamentale, principiile de bază și directivele contabile de constatare, măsurare și prezentare care fac parte din referențialele contabile izvorâte din cadrul conceptual al contabilității. Cadrul conceptual al calității contabile trebuie să fie suficient de deschis, pentru a satisface atât așteptările utilizatorilor externi (investitori, administrația fiscală) față de informația contabilă reglementată, cât și pentru a integra preocupările particulare și nevoile specifice celorlalți utilizatori.

7.1.13. Conceptul de calitate contabilă și normele contabile de referință

Informația contabilă nu prezintă o utilitate garantată destinatarilor decât într-un mediu de prelucrare care solicită o aplicare corectă a normelor contabile.

Reglementările contabile desemnează ansamblul convențiilor aplicate pentru a exprima, constata, măsura și prezenta realitatea economică în situațiile contabile. Respectarea reglementărilor aplicabile garantează înțelegerea situațiilor contabile de către utilizatorii care dețin o cunoaștere suficientă a convențiilor.

În această perspectivă este privită inteligibilitatea informațiilor contabile și a consecințelor strictei respectări a reglementărilor. Se presupune că utilizatorii au o cunoaștere suficientă a convențiilor contabile și a interpretărilor ce caracterizează conținutul sau forma anumitor documente reglementate sau de uz intern ale întreprinderii. Această ipostază trimite la definirea reglementărilor și la documente contabile a căror inteligibilitate este accesibilă utilizatorilor.

Reglementările privind calitatea contabilă cuprind nu doar normele externe care se aplică tuturor organismelor sau întreprinderilor emițătoare de informații contabile. Ele includ și specificații interne care pot fi adăugate de acești emițători pentru a satisface nevoile specifice în documente contabile sau de gestiune.

Normele externe sunt constituite din ansamblul convențiilor și regulilor contabile în sensul larg al doctrinei, reglementării sau practicii profesionale. Aceste convenții contabile se referă în esență la:

- postulatele fundamentale, principiile contabile de bază și nomenclatura contabilă (rubrici contabile și financiare, care constituie de fapt normalizarea cadrului conceptual al contabilității);
- directivele contabile de constatare, măsurare și prezentare (IAS, IFRS, directive UE, dreptul contabil național) a căror definiție aparține legiuitorului național sau internațional care determină câmpul și condițiile de aplicare;
- reglementările specifice unei activități sau unei categorii de operații juridice, administrative, tehnice, economice sau financiare care produc consecințe contabile directe și indirecte.

Convențiile și regulile contabile de origine externă sunt completate de specificații interne. În cele din urmă se precizează modalitățile de aplicare în întreprindere și se organizează satisfacerea nevoilor speciale ale utilizatorilor

Scanned with OKEN Scanner

informației contabile și de gestiune. Reglementările sau specificațiile interne acoperă în special următoarele domenii:

- alegerea opțiunilor contabile de constatare, măsurare, prezentare și definire a modalităților de aplicare a directivelor contabile în cadrul întreprinderii;
- nomenclatoarele contabile detaliate;
- schemele detaliate de contabilizare a operațiunilor;
- formatul și conținutul documentelor financiare, contabile și de gestiune nereglementate, în majoritate de uz intern;
- regulile detaliate care definesc afectarea veniturilor și costurilor pe activități și produse ale întreprinderii;
- modalitățile interne de înregistrare și conservare a probelor documentare.

Corecta aplicare a reglementărilor contabile, de origine externă sau internă, trebuie asigurată prin sistemul „calitate contabilă" a întreprinderii. Ea semnifică garantarea conformității cu regulile aplicate în documente întocmite precum și ameliorarea permanentă a satisfacerii utilizatorilor. Sistemul calitate permite organizarea îndeplinirii a două obiective esențiale: conformitatea și ameliorarea.

7.1.14. Informația contabilă în continuă diversificare. De la utilizatorul general către o multitudine de interese individuale

Definirea calităților generice ale informației contabile trebuie să acopere toate nevoile pentru un utilizator de situații particulare, într-o mare diversitate. Ea se rezumă în mod necesar la o dificultate metodologică majoră care provine din multiplicarea categoriilor diferite de utilizatori externi sau interni întreprinderii și din varietatea documentelor cu caracter contabil.

Utilizatorii se disting unii de alții după natura deciziilor, metodele utilizate, informația pe care o posedă sau pe care o pot obține din alte surse, precum și capacitatea lor de a trata această informație. Conceptul de utilizator al informației desemnează orice persoană fizică sau juridică ce se poate prevala de definirea unei legături de interes direct sau indirect cu informația contabilă produsă, pusă la dispoziție sau publicată de întreprindere (sau organism). Utilizatorul poate fi exterior (independent) întreprinderii emițătoare a informației contabile dar poate întreține cu aceasta legături de apartenență (personal, colaboratori), respectiv relații contractuale particulare (bancher, contractant).

Se deschid două căi de reflecție pentru a sublinia caracteristicile de calitate generică ale informației contabile:

- deducerea din inventarul diverselor suporturi și forme ale informației contabile, a caracteristicilor comune reprezentative, a așteptărilor diferitelor categorii de utilizatori;
- inducerea pornind de la o concepție generică a utilizatorului informației contabile, a variantelor caracteristice ale încrederii pe care orice utilizator îl atribuie așa numitului „label contabil" care este conferit unei informații.

Scanned with OKEN Scanner

Al doilea demers metodologic constă în căutarea atributelor generice ale calității contabile, fiind preferat deoarece corespunde mai bine vocației de universalitate care privilegiază demersul de calitate contabilă. Din această perspectivă este posibil să se conceapă abordări, metode sau instrumente care duc la garanția că informația contabilă pusă la dispoziția utilizatorilor este credibilă.

În cadrul conceptual al calității contabile, utilizatorul rămâne o persoană generică prin legătura de interese directe sau indirecte cu informația contabilă.

Evident, se presupune că această persoană dispune de o cunoaștere suficientă a limbajului și protocoalelor de comunicare care constituie convenții și reguli contabile în sens larg, asigurând astfel înțelegerea corectă a informațiilor contabile pe care le exploatează. În fine, persoana are voința de a studia informația contabilă în mod rezonabil și independent de obiectivele pe care le urmărește.

Utilizatorul informației contabile este caracterizat:

- printr-un interes direct sau indirect față de informația contabilă;
- o cunoaștere suficientă a contabilității;
- o voință de a studia informația contabilă față de obiectivele urmărite.

7.1.15. Cuantificarea calității contabile

Normele și lucrările unor autori insistă asupra importanței sistemului de măsurare a calității contabile. În principiu ele trebuie să permită:

- constatarea gradului de satisfacere a exigențelor utilizatorilor în servicii;
- descoperirea și înregistrarea nonconformităților în procese;
- cuantificarea efectului acțiunilor corectoare după analiza acestor abateri;
- urmărirea ameliorării rezultatelor și eficacității proceselor.

Ordinul experților francezi propune un sistem de evaluare compus din nouă atribute ale calității contabile, ce au în vedere așteptările utilizatorilor.

Atributele generice sunt în această abordare următoarele:

Pertinența constituie o caracteristică specifică deciziilor sau utilizării (valoarea de previziune și valoarea de confirmare).

Fiabilitatea se referă la nivelul de alterare prin apariția de erori, omisiuni sau manipulări neautorizate (exhaustivitatea, integritatea datelor).

Durata/Disponibilitatea reprezintă perioada de disponibilitate implicită sau explicită pentru a fi utilă luării deciziilor sau modificării comportamentului.

Claritatea semnifică prezentarea sau conținutul care permite obținerea unei înțelegeri directe, fără riscul de rea interpretare a faptelor sau a realității descrise.

Flexibilitatea constituie capacitatea de adaptare pentru a răspunde noilor nevoi explicite sau potențiale.

Verificabilitatea/Proba exprimă concordanța între elementele unei situații financiare sau a unui document contabil și operațiunile sau faptele reale aferente.

Conformitatea cu reglementările exprimă respectarea convențiilor și regulilor contabile generale și specificări complementare interne întreprinderii.

Neutralitatea are în vedere absența elementelor de apreciere introduse prin influența unui rezultat căutat dinainte în exprimarea situației financiare, a faptelor economice sau a activității întreprinderii.

Scanned with OKEN Scanner

Comparabilitatea înseamnă măsurarea şi prezentarea identică în decursul exerciţiilor consecutive a stării şi activităţii unor întreprinderi ce prezintă caracteristici economice asemănătoare. Acest sistem de referinţă arată o convergenţă din punctul de vedere al profesioniştilor contabili care conduc experienţe sau reflecţii în domeniul calităţii contabile.

Concluzii

Pornind de la premisa că majoritatea proceselor decizionale ale întreprinderii utilizează informaţia contabilă, măsurarea calităţii contabile a devenit o problemă de strictă actualitate. Standardele Internaţionale de Contabilitate conţin elemente esenţiale privind caracteristicile calitative ale informaţiilor contabile. Documentele de sinteză şi raportare reuşesc astfel să ofere informaţii intelegibile, relevante, credibile şi comparabile. Un rol activ în acest demers revine profesiunii contabile prin conceperea şi difuzarea unor practici adecvate acestui domeniu.

Procesul de ameliorare şi măsurare a calităţii contabile are ca finalitate optimizarea deciziilor utilizatorilor. Avem în vedere faptul că între o decizie bună şi una foarte bună pot să apară pe planul efectelor diferenţe semnificative.

O contabilitate dinamică poate genera informaţii pertinente şi relevante. Corectarea abaterilor de la parametri obiectivi, formularea strategiilor de producţie şi comerciale ale întreprinderii, inclusiv reducerea sistematică a cheltuielilor reprezintă doar câteva dintre domeniile în care informaţia contabilă este esenţială.

7.2. Demersul calităţii

Pentru client, valoarea reprezintă un element important în gestiunea calităţii. În această perspectivă, poate fi abordată noţiunea de calitate, inclusiv mijloacele utilizate pentru monitorizarea acesteia. Conceptele de bază reamintesc modul în care se manifestă non-calitatea şi analiza modului în care este integrată valoarea în monitorizarea calităţii.

7.2.1. Conceptul de calitate

Calitatea reprezintă însuşirea unui bun care conferă acestuia valoare. Ea constituie ansamblul caracteristicilor unei entităţi concretizate printr-o anumită aptitudine de a satisface nevoile exprimate implicit. Pentru a poseda această aptitudine, entitatea trebuie să aibă capacitatea de a desfăşura în primul rând operaţiunile conform exigenţelor specificate.

În acest context, calitatea rezultă din aducerea pe piaţă a unui produs performant, disponibil la un preţ rezonabil cu serviciile asociate.

Privită ca ansamblu de principii şi metode, organizate în perspectiva strategiei globale, calitatea totală mobilizează întreprinderea pentru o mai bună satisfacere a clientului la cel mai mic cost. Noţiunea răspunde imperativelor de conformitate, măsurare, excelenţă, prevenire şi responsabilitate.

Scanned with OKEN Scanner

În această perspectivă, ameliorarea calității presupune următoarele direcții:

- *tehnică* – punerea în lucru a mijloacelor de a obține zero defecte și reducerea surselor de non-calitate pentru produsele și peocesele de fabricație;
- *umană* – exploatarea și gestionarea competențelor și priceperilor personalului pentru ameliorarea participării acestora și reducerea defectelor;
- *organizațională* – simplificarea și ameliorarea organizării fizice și intelectuale a activității tuturor posturilor.[103]

Măsurarea calității constă în cuantificarea nivelului curent al performanței în conformitate cu standardele în materie. Standardele de performanță pot fi stabilite pentru diferitele dimensiuni ale calității, de exemplu calitatea performanței tehnice, calitatea de conformitate etc. Măsurarea calității produselor, proceselor sau serviciilor necesită colectarea și analiza informațiilor, exprimate în termenii măsurătorilor și matricilor asociate măsurărilor. Uneori, măsurarea calității este utilizată pentru interpretarea calității ca procentaj de elemente conforme sau neconforme din lot. Măsurarea cantitativă a uneia sau a mai multor caracteristici ale calității este denumită *calimetrie*. Nu trebuie confundată cu calitologia, măsurarea calității. Denumirea a apărut în urma răspândirii standardelor din seria ISO 9000. Termenul calimetrie a fost adoptat de EOQC (Organizația Europeană a Calității) în anul 1971 și oficializat în 1981, ca „știință a măsurării calității".

Prin nivel de calitate se înțelege o măsură relativă a acesteia, obținută prin compararea valorilor observate cu cele impuse. Evaluarea nivelului de calitate obținut în urma procesului de fabricație al produsului implică cunoașterea caracteristicilor sale de calitate prin măsurare, numărare etc. Nivelul de calitate se poate exprima sub forma:

- unui calificativ (calitate excepțională, corespunzătoare, scăzută);
- unui indicator de calitate, indice sau coeficient.

În industrie, pentru măsurarea calității produselor se utilizează anumite caracteristici de calitate, precum și unii indicatori, indici sau coeficienți ai calității. Indicatorii calității produselor sunt expresii cantitative ale caracteristicilor acestora și arată măsura în care un anumit produs îndeplinește în timpul utilizării condițiile specifice destinației sale. Sistemul de indicatori ai calității este format din două grupe: indicatori pentru aprecierea performanțelor calitative și indicatori pentru aprecierea lipsei de calitate.

Calitatea unui produs/serviciu aptitudinea de a satisface nevoile clienților

Calitatea face referință mai întâi la natura și prețul produsului. Ea este înțeleasă în mediul său prin responsabilitatea garanției, formării, întreținerii, inclusiv a mentenanței procesuale. Problema nu este de a face un bun mai frumos, mai solid sau mai elaborat, ci pur și simplu de a satisface o nevoie.

Atunci când bunul nu răspunde exigențelor clientului, ne aflăm în situația de non-conformitate (sau non-calitate), fie prin defecte în sub-calitate, fie prin exces, în supra-calitate. Cel mai adesea, supra-calitatea anumitor caracteristici ale

---

[103] Alazard C., Separi S., *Contrôle de gestion*, 2e édition, Dunod, Paris, 1994, p. 606-607

Scanned with OKEN Scanner

produsului nu compensează sub-calitatea altora. Nevoia luată în considerare, este una solvabilă. Când plătitorul sau cumpărătorul este diferit de utilizator trebuie răspuns mai întâi la exigenţa plătitorului de a lua în consideraţie nevoia utilizatorului. Nevoia poate fi greşit formulată de client (nevoie implicită). În acest caz trebuie aprofundată cererea (determinarea clientului să o reformuleze), să determine evoluţia aşteptărilor şi să propună un produs care să permită exigenţa de a fi cunoscut.

Calitatea unui produs/serviciu ca rezultat al unui proces de lucru eficient

Produsul/serviciul este rezultatul unui proces de lucru alcătuit din diferite etape: studierea nevoii, conceperea, fabricaţia, vânzarea şi controlul. Dacă procesul respectiv nu este bine definit comportă defecţiuni, nefiind orientat spre un obiectiv de eficienţă, rezultatul nu va fi de calitate.

Non-calitatea unui proces corespunde abaterii dintre calitatea avută în vedere şi calitatea efectivă. Aceasta a fost reperată şi corectată înainte de a ajunge cu necesitate la o non-calitate. O întreprindere poate avea o calitate a procesului de lucru foarte slabă şi să obţină produse de calitate: ea va vinde produsele realizate la un cost mai ridicat. Calitatea este fructul unei corelaţii clienţi-furnizori. Pentru ca performanţa să fie satisfăcută trebuie ca pe ansamblu să fie bine concepută, astfel încât fiecare să se străduiască să satisfacă aşteptările beneficiarului acţiunii sale (calitatea livrată de fiecare subdiviziune să fie ireproşabilă).

Problema poate fi extinsă la furnizorii întreprinderii şi la circuitele de distribuţie utilizate pentru influenţarea consumatorului final.

7.2.2. Eradicarea surselor non-calităţii

Analizând definiţia, sursele non-calităţii se pot situa la nivelul interfeţei client/producător sau la nivelul procesului de fabricaţie şi livrare a produsului.

În condiţiile mondializării şi globalizării, un accent deosebit este acordat aspectului managerial al calităţii, respectiv identificarea surselor noncalităţii produselor şi serviciilor şi pe eliminarea sistematică a abaterilor de la calitate.

Drept urmare a integrării României în U.E., succesul agenţilor economici va depinde de permanenta lor adaptare la restricţiile, riscurile şi oportunităţile pe care le generează contextul socio-economic mondial, într-un sistem concurenţial, calitatea produselor ceea ce constituie un argument puternic pentru asigurarea competitivităţii mărfurilor. În acest context, calitatea produselor trebuie definită şi evaluată într-o concepţie unică, faţă de care practica economică este tot mai sensibilă şi receptivă.

Abaterile de la nivelul interfeţei client/producător

Non-calitatea poate avea drept cauze:

- o cunoaştere insuficientă a aşteptărilor clientului sau o lipsă de exploatare a nevoilor. Fiecare individ are propria sferă de cunoaştere a producătorului şi a clientului. Căutarea satisfacerii clientului solicită astfel eforturi privind:

Scanned with OKEN Scanner

- o evaluare insuficientă a serviciului prestat. În această situație ancheta de satisfacție este sumară, ea nu privește aspecte esențiale pentru client;
- o lipsă de informații privind serviciul furnizat sau o lipsă a promisiunilor.

Abaterile de la nivelul procesului de realizare

La nivelul procesului de realizare, non-calitatea poate ține de:
- concepția insuficientă ce determină costuri de exploatare foarte ridicate;
- definirea precară a procedurilor de lucru. Multe dintre acestea sunt verbale, ceea ce antrenează dificultăți pentru a le învăța din nou, solicitându-se ierarhia pentru a interveni și a nu crea zone de incertitudine în organizație;
- imprecizia în definirea responsabilităților, ceea ce generează confuzii și conflicte de competențe;
- repartiția insuficientă a mijloacelor. Departamentul nu dispune de resurse bugetare sau umane suficiente pentru a asigura calitatea prestațiilor sale;
- insuficiența controlului intern, fapt care generează imposibilitatea verificării execuției;
- erori umane, care apar adesea în organizarea muncii și în formare.

În procesul de fabricație, un defect este perceput ca o abatere de la nivelul de calitate specificat al produsului, abatere care determină alterarea caracteristicilor produsului, ajungând până la stadiul în care acesta este inadecvat pentru utilizare.

Caracteristicile inacceptabile ale produsului rezultă din multiple cauze. În continuare ne vom opri asupra unor elemente caracteristice materiilor prime, ambalajelor și personalului angajat.

Materiile prime. Majoritatea materiilor prime folosite la fabricarea alimentelor sunt sisteme biologice care se deteriorează în timp; unele ingrediente pot contribui la apariția defectelor; ambalajul poate afecta aspectul și durata de depozitare. Pornind de la aceste considerente, se impune o conlucrare între producător și furnizorii săi.

Ambalajele. Designul ambalajului, precum și capacitatea acestuia de a proteja produsul reprezintă criterii importante în alegerea și utilizarea ambalajelor. Defectele apărute în designul ambalajului pot determina refuzul produsului din partea consumatorului și pot afecta durata de depozitare a produsului. Un produs „bun" poate înregistra un eșec pe piață dacă ambalajul a fost ales greșit.

Personalul. Angajamentul personalului reprezintă un factor important pentru orice program de asigurare a calității. Manipularea defectuoasă a materialelor perisabile și lipsa atenției cuvenite în manevrarea echipamentelor conduc la apariția unor defecte. În același timp, igiena fabricii reprezintă o condiție cheie a obținerii unor produse de calitate.

Prevenirea și controlul defectelor. Un producător care a implementat cu succes un program de prevenire a defectelor poate fi caracterizat prin: înțelegerea necesității controlului calității la nivelul materiilor prime, diminuarea pierderilor de fabricație și scăderea volumului rebuturilor.

Calitatea materiilor prime utilizate la fabricarea alimentelor determină, într-o măsură însemnată, calitatea produsului finit. Utilizând materii prime de proastă calitate nu putem obține un produs de calitate, chiar dacă dispunem de cele mai

Scanned with OKEN Scanner

moderne procedee de fabricaţie. Definirea şi clasificarea defectelor materiilor prime prezintă importanţă în procesul de stabilire a unei strategii de control a lor.

Utilizarea unor materii prime de calitate inferioară determină pierderi în procesul de fabricaţie. De exemplu, folosirea fructelor deteriorate la fabricarea conservelor va determina creşterea volumului de timp necesar fabricaţiei şi reducerea producţiei. Părţile stricate ale fructelor vor trebui îndepărtate, fapt ce va conduce la întârzierea procesului de fabricaţie şi la reducerea volumului de materii prime disponibile. Defectele echipamentelor contribuie şi ele la pierderile înregistrate. Utilizarea unei maşini de sigilare defectă este fatală pentru orice proces de producţie a conservelor.

O analiză atentă a defectelor va contribui la descoperirea cauzelor care contribuie la apariţia acestora şi adoptarea în consecinţă a unor măsuri preventive.

7.2.3. Urmărirea calităţii

Urmărirea calităţii presupune gestionarea caracteristicilor de calitate pentru materii prime, semifabricate şi produse finite, valori prevăzute şi măsurate. Aceasta se poate realiza atât pe loturi de materiale şi materii prime necesare în procesul de producţie, cât şi pe loturi de fabricaţie produse finite şi semifabricate rezultate din procesul de producţie. Se poate defini corespondenţa pe loturi între produs finit, semifabricate şi materiile prime folosite în procesul de producţie.

Calitatea produselor este unul dintre factorii decisivi în existenţa şi dezvoltarea unei întreprinderi. Dacă până în anii '80 ponderea activităţilor în asigurarea calităţii au deţinut-o activităţile de verificare, sortare şi recondiţionare, odată cu dezvoltarea şi implementarea metodelor de management al calităţii s-a trecut la reducerea costurilor datorate noncalităţii prin folosirea instrumentelor puse la dispoziţie de acestea. Cerinţa primordială a sistemelor moderne de management al calităţii este transparenţa proceselor din întreprindere. Dacă datele legate de produs şi proces stau într-o formă unitară şi simplă la dispoziţia tuturor factorilor implicaţi, ele pot contribui la optimizarea sistemului de calitate.

Odată cu dezvoltarea sistemelor informatice şi apariţia PC-urilor, s-a pus problema găsirii unor soluţii care să uşureze munca specialiştilor din domeniul calităţii. Astfel apar, la sfârşitul anilor '80, primele sisteme CAQ (Computer Aided Quality Assurance), printre care şi CASQ-it 9000. Accesul cât mai usor şi mai rapid la datele privind calitatea şi evaluarea acestora precum şi asigurarea transparenţei proceselor sunt scopurile primordiale ale sistemelor de managementul calităţii asistate de calculator.

Satisfacţia clienţilor depăşeşte monitorizarea prin patru elemente:

- posibilitatea de a identifica nevoile existente şi potenţiale ale utilizatorilor (de a contura calitatea aşteptată);
- capacitatea de a defini produsele ce răspund acestor solicitări ţinând seama de imperativele economice şi tehnice, mai ales sub aspectul costurilor la care este supusă întreprinderea (calitatea dorită);
- aptitudinea de a furniza produse conform exigenţelor prestabilite, de a trata non-conformităţile şi de a utiliza demersul de calitate în cultura firmei. O astfel de

Scanned with OKEN Scanner

competență reprezintă factorul determinant al calității realizate;

- capacitatea de a înțelege ceea ce percepe clientul despre calitatea oferită (calitatea percepută).

Aceste elemente formează „ciclul de calitate" care trebuie gestionat.

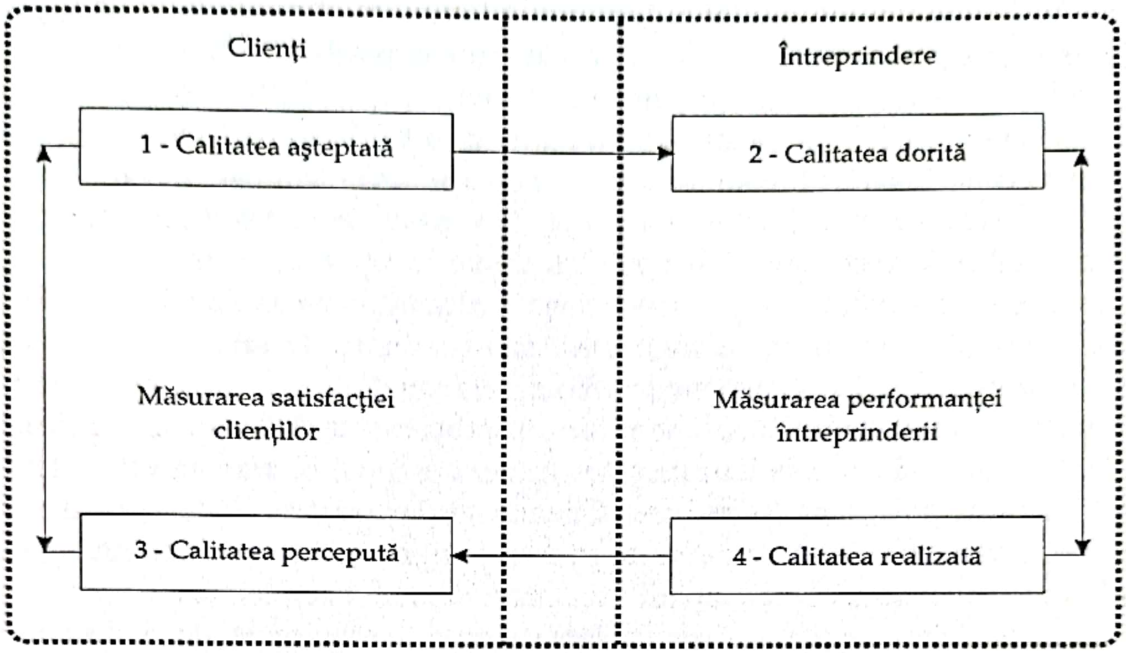


Figura nr. 7.2. - Componentele ciclului calității

Calitatea așteptată depinde de sistemul de referință al clientului (experiențele sale anterioare, experiența altor consumatori cunoscută lui, situația în care se află). Ea poate fi definită pe baza opiniilor exprimate de clienți care permit înțelegerea reprezentării clientului despre produs și stabilirea criteriilor în desemnarea calității.

Calitatea solicitată poate fi înțeleasă cu ajutorul unui demers de analiză a valorii. Problema este de a da produsului funcționalitățile care răspund așteptărilor clientului pe care întreprinderea a hotărât să le satisfacă și să ofere aceste oficii la cel mai bun raport calitate/cost. Calitatea dorită integrează priceperile, situația concurențială și restricțiile economice ale firmei. Ea constă în determinarea unui serviciu de referință (sau a celui considerat drept normal, ținând seama de așteptările clientului și de voința întreprinderii), cu un nivel de exigență determinat.

Calitatea realizată este evaluată pe baza criteriilor pentru specificarea acesteia. Este vorba de a aprecia modalitățile în care referențialele respective sunt menționate în acte de către profesioniști: câți clienți au întocmit o situație conform calității serviciului dorit. La aceste criterii se adaugă în mod normal elemente care permit estimarea importanței modalităților de tratare a non-calității, inclusiv a progreselor în ameliorarea proceselor. Calitatea percepută este măsurată prin aprecierea de către clienți a aspectelor privind:

- înțelegerea nevoilor;
- caracteristicile tehnice și fiabilitatea produsului;
- prestația serviciului comercial și a celui după vânzare (curtoazie, competență, reactivitate).

O anchetă de opinii permite notarea totală sau parțială a acestor elemente.

Scanned with OKEN Scanner

Fiecare temă este ponderată prin importanţe pe care clientul i le acordă, apoi se determină un indice sintetic de satisfacţie. Spre exemplu, este posibilă aprecierea calităţii unei activităţi de primire solicitând un eşantion de clienţi, pe baza a trei criterii: relaţional (surâsul, curtoazia, amabilitatea), ţinuta vestimentară (specifică naturii activităţii, tipurilor de clienţi etc.) şi informaţiei furnizate (precise şi juste). Indicele este egal cu suma indicilor punctelor maxim posibile.

O abatere dintre calitatea percepută de clienţi şi calitatea realizată poate fi solicitată de un deficit de comunicare pe domeniul calităţii propuse (informaţia nu este furnizată într-un limbaj specific sau conform cadrului de referinţă al clientului). În această situaţie, vânzarea produsului este lipsită de un sistem relaţional cu o definiţie specifică a calităţii dorite în raport cu solicitările clientului sau cu o evoluţie recentă a gusturilor consumatorului care nu iau în consideraţie calitatea dorită. Dacă o calitate aşteptată şi una percepută se referă la produse, calitatea dorită şi cea obţinută sunt referinţe ale conducerii proceselor respective. Pentru un utilizator, chestiunea care urmează aprecierii calităţii produsului este de a şti dacă furnizorul o va putea menţine. În aceste condiţii, asigurarea calităţii se referă la procedee şi nu la produse. Clientul evaluează fiabilitatea proceselor şi furnizorul poate fi sigur de capacitatea sa de a menţine calitatea în timp. Asigurarea calităţii răspunde acestei preocupări, garantând clientului perenitatea calităţii.

Singurul mijloc de a face calitatea durabilă este acela de a dispune de procese fiabile. Clientul evaluează fiabilitatea proceselor furnizorului său pentru a fi asigurat de capacitatea acestuia de a menţine calitatea în timp. Nevoia unui limbaj comun între parteneri a generat apariţia ISO 9000 care servesc drept bază pentru asigurarea calităţii în măsura în care ele convin atât furnizorilor cât şi clienţilor. Cu referinţe comune, un organism independent poate realiza analiza şi certificarea conformităţii furnizorului cu normele.

7.3. Mijloace şi procedee de control al calităţii

În această privinţă se folosesc trei elemente: urmărirea indicatorilor în tabloul de bord, un calcul de costuri privind calitatea şi folosirea certificării ISO 9000 în scopuri de gestiune internă.

Astfel apar, la sfârşitul anilor '80, primele sisteme CAQ (Computer Aided Quality Assurance), printre care si CASQ-it 9000. Accesul cât mai uşor şi mai rapid la datele privind calitatea şi evaluarea acestora precum şi asigurarea transparenţei proceselor sunt scopurile primordiale ale sistemelor de management al calităţii asistate de calculator. Pornind de la aceste idei, Böhme & Weihs Systemtechnik GmbH, a creeat şi dezvoltat continuu produsul său CASQ-it 9000. Fiind un produs standard, permite utilizarea sa în orice întreprindere, indiferent de mărimea şi specificul ei. La baza sistemului CASQ-it 9000 stau în permanenţă normele actuale de management al calităţii ISO 9000:2000, VDA, ISO/TS 16949, ISO 14000, QS 9000, etc.

Scanned with OKEN Scanner

Modulul CASQ-it 9000 ISR/PPAP a fost creat din necesitatea verificării produselor noi în vederea omologarii acestora ca şi a verificării finale a producţiei de unicate. Folosirea lui în producţia de unicate şi seria zero impune pe lângă planificarea verificării, supravegherea termenelor de execuţie şi analiza procesului de producţie. În funcţie de necesităţi se lucrează cu formulare standard VDA 2, QS 9000, ISO 9000, HACCP sau specifice utilizatorului.

Utilizarea interfeţelor cu sistemele CAD permite preluarea datelor direct din desene în planul de verificare. Verificarea şi preluarea datelor se face direct în formularul original, în timpul verificării, rezultatele ei fiind vizibile pe monitor. Orice abatere de la valoarea specificată, este imediat semnalizată acustic şi marcată automat în planul de verificare. Înregistrarea datelor se face prin intermediul tastaturii sau direct de la mijlocul de măsură conectat la staţia de lucru. Modulul permite redarea grafică a valorilor măsurate, calculul automat al indicilor de calitate şi evaluarea fiabilităţii procesului. Rezultatele verificării preliminare pot fi utilizate în toate celelalte module ale sistemului. Buletinul de serie zero sau rapoartele de verificare pot fi imprimate sau transmise beneficiarilor via Internet.

În procesul de realizare a produselor, orice întreprindere este atât producător cât şi furnizor sau beneficiar în raport cu partenerii săi. În activitatea de achiziţionare, întreprinderea, ca beneficiar, trebuie să-şi definească activităţile de aşa natură încât să asigure calitatea produselor înaintea intrării acestora în producţie. Modulul CASQ-it 9000 IGI (verificarea mărfii recepţionate), supraveghează calitatea în activitatea de aprovizionare, contribuind astfel la asigurarea calităţii produselor.

În funcţie de destinaţia ei, marfa recepţionată intră în procesul de producţie în diferite faze. Dacă urmărirea calităţii producţiei proprii sau recepţiei mărfii sunt necesare procedee variabile de recepţie, se foloseşte modulul CASQ-it 9000 II (verificări intermediare). Acesta permite înregistrarea, documentarea şi evaluarea datelor de laborator a datelor din procesul de producţie desfăşurat pe loturi, şarje, unicate, pe bază de reţete, din activitatea de recondiţionare sau de montaj. O formă particulară este modulul de verificare a montajului CASQ-it 9000 AI. Acesta se foloseşte la verificarea montajului manual, semiautomat sau automat, în cazul în care montajul şi verificarea se desfăşoară la diferite locuri de muncă.

Pentru urmărirea calităţii în producţia de serie se foloseşte modulul CASQ-it 9000 QDA/SPC (înregistrarea datelor de calitate/controlul statistic al procesului). Verificarea şi documentarea calităţi produsului finit se realizează cu ajutorul modulului CASQ-it 9000 OGI (verificarea produsului finit).

7.3.1. Normele ISO 9000

ISO (International Standard Organisation) este o organizaţie de drept privat care reuneşte instituţiile de normalizare a calităţii. În 1980, la cererea Organizaţiei Europene pentru Calitate s-a numit o comisie de experţi, însărcinată să pună la punct normele internaţionale de asigurare a calităţii cu scopul de a înlocui normele

Scanned with OKEN Scanner

naţionale[104]. În 1987 au fost publicate patru documente:

- ISO 9001 Sisteme calitate – Model pentru asigurarea calităţii în concepţie/dezvoltare, producţie şi susţinere după vânzare;
- ISO 9002 Sisteme calitate – Model pentru asigurarea calităţii în producţie şi instalaţii;
- ISO 9003 Sisteme calitate – Model pentru asigurarea calităţii în control şi încercări finale;
- ISO 9004 Gestiunea calităţii şi elementele sistemului calitate – Linii directoare.

Noutatea metodei ISO în raport cu metodele anterioare o constituie certificarea de către o terţă parte (independenţă). Structura normei ISO 9001/2000 se prezintă astfel:

0 ***Introducere***
1 ***Domeniul de aplicare***
2 ***Referinţa normativă***
3 ***Termeni şi definiţie***
4 ***Sistemul de management al calităţii***
.1 *Exigenţe generale*
.2 *Exigenţe relative*
5 ***Responsabilitatea conducerii***
1 *Angajamentul direcţiei*
5.2 *Ascultarea clientului*
5.3 *Politica de calitate*
5.4 *Planificarea*
5.5 *Responsabilitate, autonomie şi comunicare*
5.6 *Revederea metodelor de conducere*
6 ***Managementul resurselor***
6.1 *Punerea la dispoziţie a resurselor*
6.2 *Resurse umane*
6.3 *Infrastructură*
6.4 *Mediu de muncă*
7 ***Realizarea produsului***

---

[104] Gogue J. M., *Management de la qualité*, 3e édition, Economica, Paris, 2003, p. 49-70. În această perspectivă autorul tratează aspecte privind organizarea pentru ameliorarea calităţii prin: asigurarea, măsurarea, costul non-calităţii, acţiunile corective, spiritul de echipă, modalitatea de pregătire a obiectivelor, ameliorarea proceselor.

Scanned with OKEN Scanner

7.1 *Planificarea realizării produsului*

7.2 *Procese relative la clienți*

7.3 *Concepție și dezvoltare*

7.4 *Cumpărări*

7.5 *Producție*

7.6 *Stăpânirea dispozitivelor de supraveghere și măsurare*

8 ***Măsurare, analiză și ameliorare***

8.1 *Generalitate*

8.2 *Supraveghere și măsurare*

8.3 *Cunoașterea producției neconforme*

8.4 *Analiza datelor*

8.5 *Ameliorarea*

7.3.2. Funcționarea întreprinderii și certificarea calității

Procesul de certificare

În cadrul standardelor de calitate, doar ISO 9001-2000 face obiectul unei certificări. Acest concept se referă la ceea ce se face pentru obținerea și furnizarea unui produs conform exigențelor clienților și a reglementărilor. ISO 9004-2000 este un ghid ce descrie liniile directoare aplicării sistemului de management al calității. Sistemul menționat servește la ameliorarea continuă a performanțelor. Acesta extinde obiectivele de satisfacție a clientului și de calitate a produselor prin includerea satisfacției altor parteneri interesați de operațiunile întreprinderii. În cadrul ISO 9001-2000, expresia asigurarea calității pune accentul pe faptul că sistemul de management al calității privește creșterea satisfacției clienților.

7.3.3. Comparația activităților ISO și IASB

A. Problematica discuțiilor a avut în vedere

▪ *la nivel ISO:*

- promovarea și îmbunătățirea standardelor de calitate;
- stabilirea unor aspecte terminologice ale standardelor de calitate. În acest sens, s-au avut în vedere probleme legate de asigurarea calității (QA) și de managementul calității (QM). S-a hotărât elaborarea unui proiect denumit „Principii de management al calității";
- sublinierea diferențelor dintre standardele de calitate și celelalte norme;
- insuficienta apreciere a nevoilor utilizatorilor;

Scanned with OKEN Scanner

- eficientizarea activităţilor la nivelul ISO.

▪ *la nivel IASB:*

- comparabilitatea şi armonizarea informaţiilor contabile;
- crearea şi dezvoltarea unui cadru conceptual al contabilităţii;
- transformarea IASB într-un organ de standardizare independent al profesiei contabile;
- necesitatea coordonării între IASB şi alte organisme internaţionale.

B. Diferenţe între activităţile ISO şi IASB

▪ *Caracterul facultativ, cooperarea şi efectele pozitive ale normalizării asupra celor două domenii.* Comitetul ISO a evitat să lucreze direct cu guvernele în elaborarea standardelor ISO 9000. IASB a încurajat cooperarea cu organizaţiile guvernamentale, precum şi cu structurile UE şi IOSCO. De fapt, IASB este o organizaţie privată care are nevoie de colaborări pentru a-şi impune standardele.

▪ *Principiul specializării (expertizei).* Ambele organizaţii au în vedere specializarea. Cu toate acestea, IASB a avut în vedere rolul experţilor în organizaţie, privit din punctul de vedere al eticii, în timp ce în cadrul ISO, această problemă nici nu s-a luat în considerare.

▪ *Principiul reprezentativităţii.* Ambele organizaţii au impus o serie de norme privitoare la cine poate participa la activităţile lor şi în sistemul decizional.

▪ *Principiul nevoilor utilizatorilor* priveşte în mod direct activitatea de standardizare. Dacă aceasta prevalează în cadrul ISO, în IASB constituie doar o parte a măsurilor de îmbunătăţire, accelerare şi coordonare a activităţii.

▪ *Principiul financiar* are în vedere în mod direct modul de finanţare a activităţii desfăşurate de cele două organisme.[105]

În concluzie, Comitetul ISO s-a remarcat printr-o mai strânsă legătură cu utilizatorii şi nevoile acestora. În schimb, IASB şi-a fundamentat mai mult activitatea pe principiul reprezentativităţii şi al expertizei. Comitetul ISO şi-a legitimat activitatea de standardizare prin acoperirea cu succes a nevoilor utilizatorilor, în timp ce IASB s-a folosit de colaborarea cu diverse organisme publice şi profesionale.

7.3.4. Utilizarea indicatorilor de calitate

Aceşti indicatori pot fi determinaţi:

- la nivelul clientului: pentru cercetarea calităţii aşteptate şi percepute;
- la nivelul produsului: pentru constatarea conformităţii cu exigenţele tehnice prestabilite;
- la nivelul procesului de lucru: pentru cercetarea disfuncţionalităţilor şi tratarea non-conformităţilor.

Indicatorii menţionaţi se pot referi la gradul de aprofundare a demersului calitate în organizaţie, la nivelul de formare şi motivare a personalului, inclusiv faţă de modalităţile de ameliorare a calităţii. Ei provin din analiza reclamaţiilor primite:

---

[105] Hallström K.T., *Organizing International Standardization, ISO and the IASC in Quest of Authority*, Edward Elgar Publishing, Cheltenham, UK, Northampton, 2004, p. 98-137 şi 168-184

Scanned with OKEN Scanner

- din anchete de satisfacţie;
- din elemente de disfuncţionalitate notate de personal;
- din controlul final al produselor efectuat unitar sau prin eşantionare, înainte de trimiterea la client;
- din auditări şi din controlul intern al proceselor.

Concluziile obţinute sunt reunite în tablouri de bord şi urmărite periodic.

7.3.5. Costurile generate de non-calitate

Pentru a obţine întreaga satisfacţie a clientului, întreprinderea trebuie să dispună de un sistem de informare care măsoară cheltuielile generate de existenţa unei non-calităţi. Costul acesteia comportă costul rebuturilor şi detectării lor. Costul calităţii comportă aceleaşi elemente şi în plus costul prevenirii rebuturilor. Calculul costului calităţii cuprinde următoarele elemente:

Prevenire:
- planificarea ameliorării calităţii;
- audituri calitative;
- revederi ale proiectului;
- formarea pentru managementul calităţii.

Detectare:
- calificarea produselor noi;
- controalele produselor cumpărate;
- controalele şi încercările în producţie;
- control final;
- întreţinerea aparatelor de măsurare.

Defecţiuni (rebuturi):
- oprirea de activităţi;
- reparaţii;
- rebuturi;
- returi sub garanţie.

Rezultatele determinării costului non-calităţii permit direcţiei întreprinderii să afecteze priorităţi pentru programele de ameliorare a calităţii[106].

Sistemul va stimula personalul în scopul realizării unor produse de calitate.

Modalităţile de calcul constituie un demers care se situează în această optică. Este folosită o metodă care permite determinarea mai bună a costului clienţilor nemulţumiţi. Demersul calitate poate fi prezentat şi ca o metodă de gestiune a proceselor (managementul calităţii totale) care reuneşte energiile angajaţilor întreprinderii, în scopul de a realiza produse de cea mai bună calitate la cel mai mic cost. Acest demers participativ face să deprindă obţinerea calităţii prin implicarea personalului. Orice salariat este în acelaşi timp prestator al unui serviciu sau elaborează un produs (înainte de a da satisfacţie clientului şi deci întreprinderii) şi recepţionează o contrapartidă (remuneraţia sa, gradul său de consideraţie în unitate) care trebuie să-i dea şi satisfacţie.

Managementul Calităţii Totale, precum şi conceptul de satisfacere a

---

[106] Gogue J.-M., *Op. cit.*, p. 58

Scanned with OKEN Scanner

clientului pot fi iremediabil afectate de către sistemele de măsurare a performanţelor şi acordarea recompenselor bazate pe conformitatea cu datele din buget. Managerul se găseşte în faţa unei dileme: să mulţumească clientul sau să respecte bugetul? Astfel, în acelaşi timp este pusă sub semnul întrebării relevanţa conturilor de gestiune: orientarea material/forţă de muncă/administraţie este utilizată la ora actuală în foarte puţine afaceri, iar analiza variaţiei dintre rezultatele efective şi bugetul de la un moment dat nu oferă un feedback semnificativ.

Costurile non-calităţii

În acest context, cheltuielile sunt disociate în două categorii:

- costuri de non-calitate directe, respectiv cele pe care firma le suportă imediat pentru a evita erorile sau acoperirea lor;
- costuri de non-calitate indirecte, respectiv cele prin care se apreciază efectele pe care le aduce eroarea pentru client[107].

Costurile de non-calitate directe sunt cele pe care le suportă entitatea:

- deoarece conducerea se teme ca oamenii să nu comită erori;
- pentru că personalul comite asemenea erori;
- pentru formarea (pregătirea) aceloraşi oameni pentru îndeplinirea mai bună a sarcinilor. Costurile respective se descompun în cinci tipuri de cheltuieli grupate în două subansambluri:

• Costuri de obţinere a calităţii sau costuri ale conformităţii[108]. Ele cuprind:

- *costuri de prevenire*, care sunt angajate de întreprindere pentru a preveni erorile, adică pentru a finanţa acţiunile care vizează suprimarea dinainte a cauzelor de anomalie (costuri ale sensibilizării şi ale formării personalului pentru calitate: cheltuieli pentru anchete prealabile la furnizor, acţiuni care vizează să prevină asemenea situaţii; costul de întocmire a documentelor privind gestiunea şi asigurarea calităţii; cheltuieli generate de grupurile de ameliorare a calităţii; costul auditorilor de calitate, de curăţenie, de întreţinere preventivă;
- *costuri de evaluare (sau de detectare)*, care reprezintă cheltuieli angajate pentru verificarea conformităţii acţiunilor cu exigenţele de calitate, adică pentru a finanţa cercetarea anomaliilor (costul inspectării şi al încercărilor care vizează determinarea conformităţii produselor cu specificaţiile; cheltuieli de control prin colaborare; costul recepţiilor; costul controlului documentelor de plată, etc.;
- *costul echipamentelor*. Este vorba de costul investiţiilor în utilaje pentru acceptarea controlul produselor, sporit de costul spaţiului ocupat.

• Costurile de non-calitate. Ele se compun din:

- *costuri privind anomaliile interne* se referă la costurile detectate înainte ca produsul să fie livrat clientului (costurile rebuturilor, declanşărilor, retuşurilor, achiziţiile nefolosite, costurile de disfuncţionalitate a instalaţiilor, stocurile suplimentare pentru sporirea randamentelor scăzute);
- *costurile anomaliilor externe* privesc cheltuielile pe care înreprinderea le

---

[107] Harrington J., *Le coût de la non-qualité*, Eyrolles, Paris, 1990, p. 82

[108] Mitchell F., Salafatinos C., *Modern management accounting*, Pearson Professional Limited, London, 1997, p. 50-53

Scanned with OKEN Scanner

suportă pentru defecte aduse la zi după livrare (costuri de reclamațiilor, ale service-ului după vânzare, ale gestiunii garanției ale unui proces în responsabilitate,ale unei situații privind produsele deja livrate; remize sau risturnuri pentru compensarea efectelor unei livrări non-conforme; penalități de întârziere; parte din prima de asigurare care acoperă consecințele produselor ineficiente clienților, etc.);

Costuri de non-calitate indirecte

În cadrul acestora se disting trei mari categorii:

- costuri suportate de client ca urmare a livrării unui produs defectuos (scăderea productivității în caz de pană de echipament, ore suplimentare pentru a recupera întârzierile de producție datorate unor defecțiuni, costuri de transport și timpul parcurs pentru trimiterea unei mărfi defectuoase, costuri de reparație după expirarea perioadei de garanție, inclusiv costuri privind folosirea unui echipament de siguranță în caz de defecțiune a celui normal;
- costuri datorate insatisfacției clientului pentru un produs particular. Ele se exprimă mai ales prin imposibilitatea vânzării produsului în perioada viitoare; nivelul de insatisfacție a consumatorului face ca acesta să nu mai cumpere de la acest tip de întreprindere;
- costuri datorate pierderii renumelui. Ele reflectă opinia negativă a clientului față de firmă în general; ele corespund unei estimări a vânzărilor viitoare pierdute pe ansamblul liniilor de produse.

Aceste costuri necesită realizarea unor anchete privind gradul de satisfacție a clienților asupra imaginii întreprinderii și calcule ale unor costuri de oportunitate care corespund lipsei câștigului (șanselor pierdute) la care ajunge un decident prin alegerile sale (i se oferă posibilități de câștiguri diferite).

Comportamente ale costurilor de non-calitate

Costurile de prevenire și de evaluare sunt controlabile de întreprindere. Ele sunt reduse atunci când numărul erorilor este mic. Costurile anomaliilor interne și externe sunt costuri rezultante, importante când erorile sunt numeroase și costurile controlabile reduse, în timp ce rata erorilor este modestă.

Curbele care reprezintă costurile controlabile și cele rezultante fac posibilă obținerea punctului cu costul cel mai scăzut (sau de cea mai bună eficacitate) din punctul de vedere al firmei potrivit schemei următoare. Costurile suportate de client, inclusiv cele legate de insatisfacție și pierderea de renume evoluează în același mod ca și costurile rezultante.

În concluzie, curbele privind costurile suportate de întreprindere, deplasează punctul celei mai bune eficacități spre dreapta (vezi fig. 7.3, fig. 7.4).

Scanned with OKEN Scanner

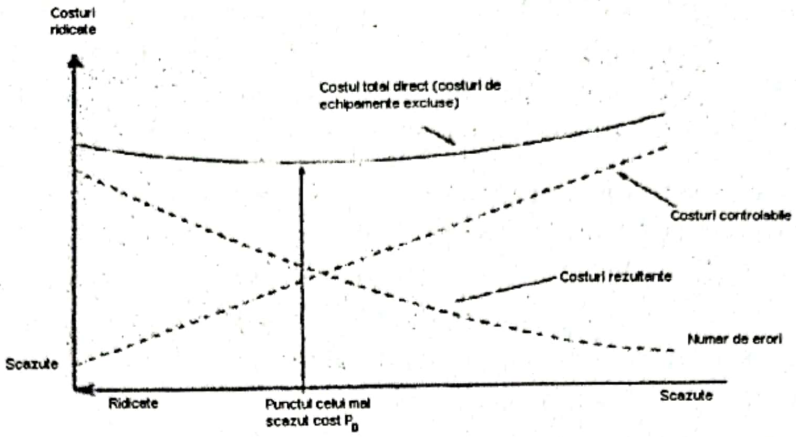


Figura nr. 7.3. - Optimizarea costurilor de non-calitate directe

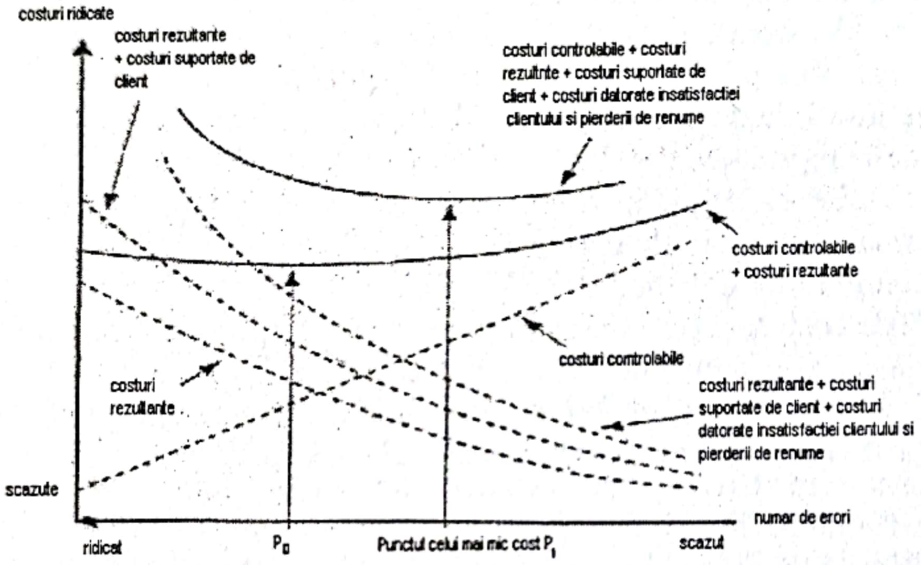


Figura nr. 7.4. - Optimizarea costurilor de non-calitate directe şi indirecte

7.4. Performanța şi sistemul de calitate[109]

Demersurile de calitate au adus avantaje continue odată cu prima certificare ISO 9000. Limitând progresul la conformitatea cu un referențial predefinit, întreprinderea orientată în special pe procesele interne riscă să se distanțeze față de aşteptările reale ale clienților. Trebuie să trecem atunci de la căutarea a ceea ce înseamnă zero defecte la zero defecțiuni la clienți.

7.4.1. Calitatea este o afacere de bun simț

După apariția Organizării Ştiințifice a lui Taylor, monitorizarea în întreprindere se limitează la controlul abaterilor şi excepțiilor în raport cu o regulă

---

[109] Fernandez A., *Les nouveaux tableaux de bord des managers. Le project décisionnel dans sa totalité*, Troisième édition, deuxième tirage, éditions d'Organisation, Paris, 2004, p. 54-59

Scanned with OKEN Scanner

prestabilită. Controlul de calitate nu a avut derogări în primele sale aplicații. La finele deceniului trei al secolului XX, întreprinderile erau avide după rețete miracol de a menționa organizația prin relansarea profiturilor. S-au dezvoltat metodele de management japonez și conceptele de calitate totală.

Controlul de calitate este în prezent partea managementului calității, concentrată pe îndeplinirea cerințelor referitoare la calitate, cu un impact direct în dezvoltarea sistemelor care să asigure faptul că produsele și serviciile sunt concepute în sensul de a satisfacerii cerințele clienților. Calitatea produselor se poate realiza prin utilizarea de instrumente de analiză și apoi interpretarea rezultatelor obținute în urma controlului eșantioanelor de produse. Controlul se realizează utilizând un număr de șapte instrumente care, la rândul lui, are importanță și influență în determinarea nivelului calitativ al produsului final.

Instrumentele și metodele de control sunt următoarele:

1. colectarea datelor și recunoasterea datelor colectate;
2. identificarea cauzelor care crează probleme în derularea procesului;
3. ilustrarea variațiilor din cadrul procesului productiv;
4. controlul procesului în conformitate cu procedurile de control;
5. prezentarea corelațiilor în urma analizei datelor controlate;
6. comunicarea rezultatelor controlului;
7. fisa de inspecție și planul de experiență care a rezultat în urma procesului de analiză și control.

Cea mai importantă activitate din cele enumerate este de colectare a datelor. Ea face ca nicio decizie de îmbunătățire a procesului să nu poată fi adoptată dacă nu are la bază registrul datelor în urma controalelor din fluxul de producție.

7.4.2. Etapele sistemului de calitate

De la punerea în conformitate statică la măsurarea performanțelor dinamice

Certificarea din ultimii ani a adus o serie de avantaje. Ea se efectuează conform etapelor unui demers, orientat spre satisfacerea exigențelor clientului. Obținerea calității totale presupune parcurgerea a trei stadii:

Stadiul 1: Întreprinderea este în conformitate, iar procesele și procedurile sunt în ordine și la un nivel corespunzător. Sistemul rămâne deschis. Se utilizează principiul repetabilității: deoarece procesele se desfășoară în condiții bune, noi suntem capabili să realizăm produse și servicii conforme referențialului. Procesele vor fi supuse auditării periodice. Demersul rămâne orientat pe procese. Obiectul fiind conformitatea, nu există o viziune reală de progres.

Stadiul 2: Întreprinderea este autonomă. Ea își măsoară procesele funcție de obiectivele de ameliorare alese. Sistemul este dinamic și reglat în raport cu un referențial intern. Ameliorările și direcțiile progresului sunt stabilite conform unei judecăți interne. Atunci când întreprinderea angajează măsuri privind satisfacția clientului, acestea sunt utilizate adesea pentru justificarea direcțiilor adoptate.

Stadiul 3: Întreprinderea ține seama de calitatea percepută de client. Procesele de progres sunt reglate, se adaptează și anticipă în permanență experiențele pieței. Toți partenerii întreprinderii sunt interesați.

Scanned with OKEN Scanner

Astfel, au loc acţiuni de ameliorare punctuale care vor permite trecerea de la primul stadiu către al doilea sau al treilea. Trecerea de la un sistem static către unul dinamic reglat nu se face fără o revoluţie în organizarea internă. Trecerea de la o întreprindere orientată asupra ei însăşi, la una analizată pe procese sau clienţi constituie principala preocupare, ceea ce reprezintă o reală schimbare.

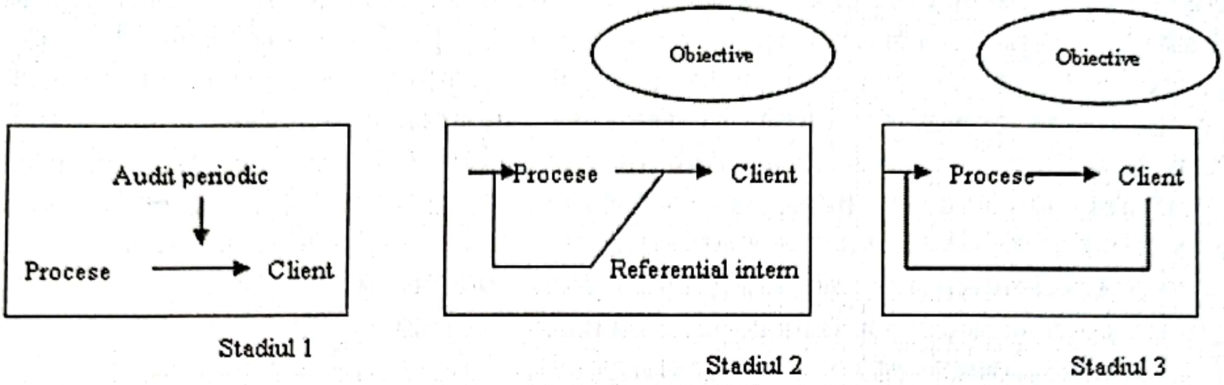


Figura nr. 7.5. - Spre calitatea totală

Organizaţiile care aspiră la ultimul stadiu (3) se bazează exclusiv pe un demers de certificare. Ele nu sunt mulţumite deloc cu un simplu demers de tip *„top-down"*, sau cu o reorganizare conform modelului standardizat. Este vorba de o reformă în profunzime, care dinamizează noile modalităţi de management, cu schimbarea globală a mentalităţilor, indispensabilă viabilităţii modelului. Pentru a avea şanse de reuşită, această reformă se va derula în acord cu ansamblul partenerilor şi în respectul culturii întreprinderii. Partenerii externi sau interni (mai ales personalul) reprezintă motorul şi energia întreprinderii. Cultura constituie liantul garant al coerenţei.

Un loc special este rezervat acestor entităţi în scopul stimulării creativităţii. Sistemul de măsurare a performanţelor rămâne elementul esenţial al acestei reforme cu condiţia respectării acestor reguli de bază.

7.4.3. Sistemul de măsurare a performanţei în centrul sistemelor de calitate

Plasarea pe primul plan a aprecierii eficacităţii şi dezvoltării spiritului de ameliorare pentru client la toate nivelele entităţii impune un sistem performant de măsurare a calităţii. De acum înainte judecătorul este clientul. Deja, multe întreprinderi caută să aprecieze satisfacţia cu ajutorul anchetelor sau auditorilor de service direct în contact cu clientela. Măsurarea satisfacţiei se referă la toată lumea, nu doar la partenerii în contact direct. Reluăm cele trei axe de progres clasice:

Ameliorările

Ameliorarea termenelor este una dintre principalele surse de satisfacţie ale clientului şi poate fi una din puţinele realizări. Cunoaşterea proceselor pune în evidenţă foarte mult timp pierdut. Totuşi, nu trebuie să considerăm ameliorările de timp numai prin cronometrare. Este vorba de valoarea adăugată adusă clientului pe care o considerăm bine fondată. Astfel, înainte de a lansa o acţiune de ameliorare,

Scanned with OKEN Scanner

va trebui să ne punem următoarea întrebare: investiţia pe care o angajăm pentru reducerea timpilor este justificată printr-o creştere a satisfacţiei clientului?

Costurile

Entităţile caută în mod legitim cea mai bună rentabilitate a produselor şi serviciilor furnizate. Ele acţionează în spiritul costurilor, ajustând din ce în ce mai mult calitatea furnizată la normele stabilite. Ideea este de a rămâne foarte aproape de normele care privesc costurile. Dar nu se riscă în decepţionarea clientului? Cum să fii sigur că aşteptările sale sunt în acord cu normele interne de referinţă? Ascultarea permanentă a clientului va garanta nivelul calitativ al referenţialelor?

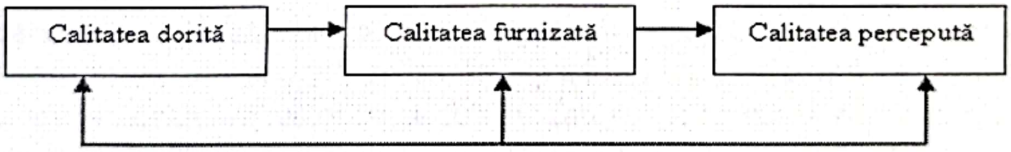
Calitatea

Pentru multe entităţi, calitatea se exprimă prin acţiuni pe termen scurt cu rezultate imediate precum reducerea rebuturilor sau gestiunea non-conformităţilor. Este mult mai facilă ascunderea efectelor unei non-calităţi decât detectarea cauzelor profunde şi scoaterea în evidenţă a unui sistem de calitate cu dificultăţi. În toate modurile, căutarea a ceea ce înseamnă „zero defecte" nu trebuie să rămână singurul obiectiv al demersului calitate. Trebuie să trecem de la „zero defecte" la „zero clienţi pierduţi".

7.4.4. De la calitatea oferită la calitatea percepută

Măsurarea satisfacţiei clientului trebuie realizată la toate nivelele întreprinderii. Ea devine realmente posibilă numai după o reformă a mentalităţilor.

Nu se mai caută o rentabilitate ridicată a produselor şi serviciilor prin desăvârşirea fără scop precis a proceselor pentru a garanta un minim de defecte. Este importantă menţionarea motivaţiei permanente pentru a servi mai bine clienţii. Pentru a măsura calitatea unui produs, el trebuie considerat în folosirea reală şi nu în cea prevăzută.



Conceptul de *calitate* exprimă unitatea însuşirilor şi laturilor esenţiale în virtutea cărora un lucru este ceea ce este, deosebindu-se de celelalte lucruri. În ultimă instanţă, calitatea exprimă măsura în care un bun sau un serviciu corespunde destinaţiei sale şi, prin aceasta, exigenţelor reclamate de utilizator.

Putem afirma că, prin însuşirile sale pozitive, bunul dobândeşte legitimitate pe un segment de piaţă determinat, aşa cum în absenţa acestora este eliminat.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 8

O nouă viziune în măsurarea performanţelor

Evoluţiile mediului concurenţial al întreprinderii scot în evidenţă paradigma controlului şi fac necesară trecerea la paradigma monitorizării.

Controlul de gestiune a constituit una din preocupările strategice la nivelul acestei entităţi. Demersul prin monitorizare nu eludează problema obiectivului de îndeplinit: performanţa căutată de organizaţie, respectiv rezultatul cel mai bun obţinut într-un domeniu.

În cadrul proceselor de monitorizare şi evaluare se face trecerea de la abordarea tradiţională bazată pe control spre o abordare bazată pe colectarea de date şi informaţii în scopul măsurării performanţei. Scopul activităţilor de monitorizare şi evaluare este de a folosi date şi informaţii relevante pentru a îmbunătăţi procesul de implementare a unei politici sau, acolo unde e cazul, de a ameliora politica publică. Activităţile de monitorizare şi evaluare se deosebesc de cele tradiţionale de control prin aceea că stabilesc trecerea de la controlul exclusiv al resurselor alocate (preponderent numeric) spre raportarea şi revizuirea bazată pe interpretarea rezultatelor şi spre creşterea responsabilităţii manageriale.

Vom delimita performanţa globală a organizaţiei, subliniind caracterul său multidimensional şi vom avea în vedere instrumentele care să permită controlul acestei performanţe[110].

---

[110] Holt P.E., Hein C.D., *International Accounting, Fifth edition*, Dame Thomson Learning, Cincinnati, 2001, p. 121. Se poate menţiona că „informaţiile contabilităţii de gestiune ajută la planificarea şi controlul funcţiilor întreprinderii, elaborarea deciziilor şi evaluarea performanţelor.

8.1. Măsurarea performanței globale a întreprinderii

Modelul contractual al întreprinderii se bazează pe doctrina drepturilor de proprietate. Teoria costurilor de tranzacție și a intermedierii are în vedere postulatul conform căruia toate deciziile trebuie să tindă spre o finalitate strategică precisă respectiv optimizarea valorii pentru acționar și întreprindere.

Măsurarea valorii întreprinderii este un proces complex. Metodele de evaluare financiară sunt numeroase (patrimoniale, de capitalizare, de goodwill) și niciuna nu reflectă adevărata valoare strategică a întreprinderii. Valoarea globală este exprimată printr-unul sau mai mulți indicatori de care ea depinde direct, dar care prezintă avantajul de a fi mai ușor de realizat.

Pentru alegerea indicatorilor este necesară prezentarea limitelor acestora pentru măsurarea performanței globale a întreprinderii. Veniturile pe acțiune, măsoară performanța trecută a unei întreprinderi și nu performanța viitoare în termenii generării de capital.

Conceptul de performanță are în vedere rezultatul obținut printr-un domeniu de actvitate determinat. Performanța întreprinderii vizează în special, posibilitatea acesteia de a obține profit. De aici rezultă dimensiunea potențială a resurselor pe care firma le va deține și le va controla în viitor.

Determinarea performanței rezultă din relația:

Rezultatul contabil = Venituri - Cheltuieli

Dacă avem în vedere și variația capitalului, același indicator va compara modificarea capitalului între momentul începerii și teminării exercițiului[111].

Performanța globală va rezulta dintr-un compromis între directivele acționarilor, managerilor, clienților, angajatorilor, creanțierilor și altor părți interesate cum ar fi puterea publică, furnizorii etc. În fapt, sunt puține soluții de înlocuire a evaluării financiare a performanței care se bazează atât pe o teorie solidă cât și pe operaționalitatea managerilor.

Teoria întreprinderii distinge două dimensiuni ale performanței:

- natura directivelor diferiților parteneri (stakeholders) deținători (sau nu) de drepturi de proprietate formale (obligația de rezultate);
- aprecierea calității mijloacelor utilizate pentru a îndeplini aceste directive (obligația de mijloace);

Oricare ar fi natura obiectivelor partenerilor este posibil acordul asupra performanței globale ce constă în optimizarea valorii nete create de organizație.

O primă propunere în acest sens constă în măsurarea diferitelor căi de realizare a performanței globale și aprecierea directă pe baza unui sistem de performanță[112].

---

[111] Horomnea E. (coordonator), Tabără N., Budugan D., Georgescu I., Bețianu L., Dicu R., *Introducere în contabilitate*, Editura TipoMoldova, Iași, 2010, p. 310

[112] Nobes C., Parker R., *Comparative International Accounting*, eight edition, Pearson Education Limited, London, 2004, p. 549-551

Scanned with OKEN Scanner

8.1.1. Căi de măsurare a performanței cu ajutorul tabloului de bord prospectiv

Acest demers are drept obiect evidențierea unei reprezentări operaționale a performanței globale care permite orientarea și evaluarea strategiei. În concepția lui R. S. Kaplan și D.P. Norton, ceea ce nu se măsoară, nu poate fi administrat.

Pentru evaluarea performanței centrelor de cost, de profit și de investiții, autorii americani consideră că indicatorii financiari sunt insuficienți și puțin adaptați mediului pentru întreprinderile dominate de caracterul imaterial al informației. Indicatorii măsoară o mare parte a valorii create sau distruse de acțiuni ale managerilor pe durata ultimei perioade contabile.

În această viziune sistemul de măsurare a performanței globale trebuie să permită răspunsul la mai multe întrebări:

- ce aduce întreprinderea acționarilor ?
- ce aduce întreprinderea clienților ?
- care sunt procesele esențiale pentru satisfacția acționarilor și clienților ?
- cum se monitorizează schimbarea și ameliorarea ?

Construcția tabloului de bord prospectiv (balanced scorecard) are în vedere mai multe căi care permit verificarea echilibrului dimensiunilor performanței globale și constituie baza sistemului de management.

Orientarea financiară

Obiectivul financiar permanent rămâne randamentul cel mai ridicat posibil al capitalurilor investite, fiind necesară adaptarea funcție de gradul de dezvoltare a domeniilor de activitate strategice (DAS) ale întreprinderii (creștere, rentabilitate sau lichiditate)[113].

Informațiile privind performanța unei entități, în special profitabilitatea acesteia, sunt necesare pentru evaluarea modificărilor potențiale ale resurselor economice pe care entitatea le va putea controla în viitor. În acest sens sunt importante aspectele despre variabilitatea performanțelor. Aceste informații sunt utile în a anticipa capacitatea entității de a genera fluxuri de trezorerie cu ajutorul resurselor existente. De asemenea ele se folosesc pentru formularea raționamentelor despre eficiența cu care organizatia poate utiliza noi resurse[114].

Orientarea către clienți

Este vorba, în special, de măsurarea satisfacției și fidelității clienților actuali precum și rentabilitatea acestor parteneri. De asemenea, este importantă și estimarea creșterii potențiale a părții de piață printr-o nouă segmentare.

---

[113] Tabără N., Horomnea E., Toma C., *Conturile anuale în procesul decizional, elemente de contabilitate, analiză financiară și evaluarea performanțelor întreprinderii*, Editura TipoMoldova, Iași, 2001, p. 312-319

[114] *Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRSs™), incluzând Standardele Internaționale de Contabilitate (IASs™) și Interpretărilor lor la 1 ianuarie 2011*, Editor CECCAR, București, 2011

Scanned with OKEN Scanner

Orientarea spre procese interne

Se are în vedere analiza proceselor de inovare, producţie şi service de mentenanţă. Aceste procese au incidenţe directe asupra satisfacţiei clienţilor şi obiectivelor financiare ale întreprinderii.

Orientarea spre experienţa organizaţională

Este vorba de măsurarea abaterii dintre realizări şi ameliorarea posibilă a performanţei. Experienţa organizaţională constituie un instrument pentru reducerea abaterii şi implică oameni, sisteme şi proceduri. Controlul participă la experienţa organizaţională. Orientările sunt interdependente conform figurii următoare.

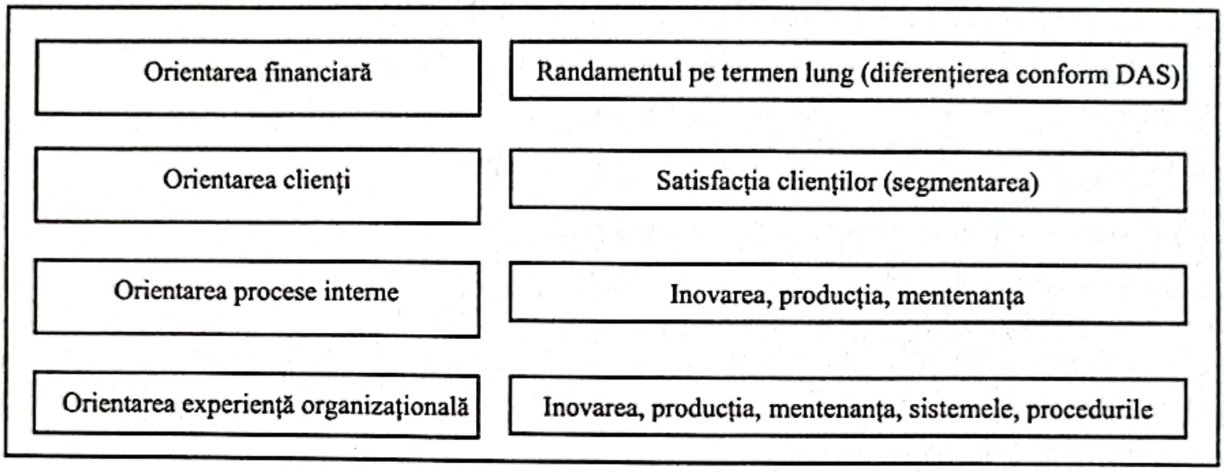


Figura nr. 8.1. – Orientările spre experienţa organizaţională

Sistemul de măsurare a performanţei este construit în scopul de a controla, monitoriza şi comunica strategia întreprinderii. Tabloul de bord prospectiv legat de performanţe pentru strategie se bazează pe trei tipuri de analiză[115]:

- analiza relaţiilor cauzale: elementele măsurate se integrează într-un lanţ de cauzalitate definit în raport cu orientările strategice;
- analiza factorilor determinanţi ai performanţei: indicatorii de reţinut sunt cei financiari şi generici (rentabilitate, satisfacţie clienţi, ş.a.) dar şi specifici aleşi de întreprindere;
- analiza relaţiilor financiare: relaţiile cauzale şi factorii determinanţi ai performanţei sunt explicitaţi în final prin rezultate concrete exprimate în termeni financiari. Aceşti indicatori permit o comunicare şi o viziune clară, obiectivă a eforturilor îndeplinite în cadrul strategiei.

8.1.2. Sistemul de monitorizare a performanţei

Considerând demersul analizat, se pot menţiona trei tipuri de critici. În primul rând acest demers evidenţiază contribuţiile unor parteneri (stakeholders) salariaţi şi furnizori. Se ignoră rolul mediului întreprinderii în sensul larg al termenului, privind responsabilitatea socială. Se consideră că efectele de reciprocitate ale managementului şi organizării nu sunt integrate. Se recunoaşte

[115] Malo J-L, Mathé J-C, *L'Essentiel du contrôle de gestion, deuxième édition*, éditions d'Organisation, Paris, 2003, p. 183-202

Scanned with OKEN Scanner

insuficienţa indicatorilor financiari pentru sesizarea performanţei. Aceşti indicatori trebuie să provină din sisteme coerente fidele, care permit măsurarea nivelului de profit obţinut pentru acţionari. O limită a acestor indicatori a reprezentat faptul că, deşi de regulă, relevă fidel rezultatele, nu explică deloc cauzele acestor rezultate.

Sistemul de monitorizare a performanţei este influenţat de mărimea şi natura entităţii, de modificarea/schimbarea obiectivelor sau/şi a indicatorilor, de modul de acces al salariaţilor la informaţii.

Se revine la un model contractual al organizaţiei care distinge mai multe categorii de parteneri repartizaţi în două grupe:

- grupa celor de mediu: clienţii întreprinderii, proprietarii, comunitatea sau mediul în sens larg;
- grupa celor cu care se tratează: angajaţii şi furnizorii de produse, servicii sau capitaluri.

Modelul se bazează pe fixarea de către proprietari a obiectivelor primare măsurate financiar prin creşterea valorii pentru acţionar. Realizarea lor este condiţionată direct prin realizarea obiectivelor secundare. Pentru acestea, se va acorda atenţie în primul rând negocierii contractelor pe termen lung, explicite sau implicite, definite în cadrul planificării strategice. În al doilea rând, toate procesele vor fi analizate în spiritul obiectivelor secundare, ţinând seama de experienţa organizaţională. În final, ***sistemul de măsurare a performanţelor*** este structurat conform figurii 8.2:

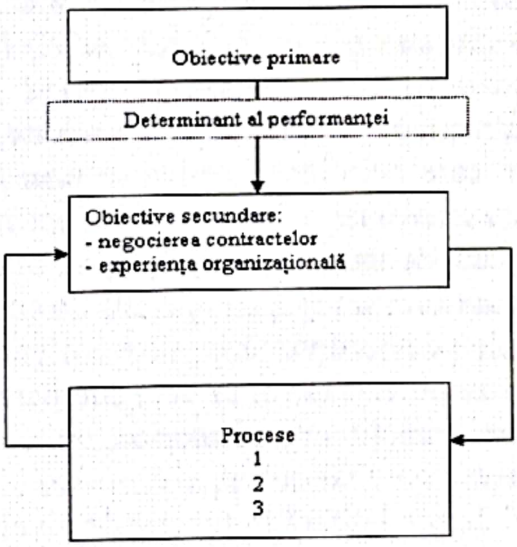


Figura nr. 8.2. - Structura sistemului de măsurare a performanţelor

Sistemul de măsurare a performanţelor îndeplineşte trei funcţiuni:

- *funcţia de coordonare*: deciziile sunt orientate funcţie de obiectivele primare şi secundare. Coordonarea se va face pe orizontală cu clienţii, furnizorii respectiv comunitatea şi pe verticală cu proprietarii şi angajaţii;
- *funcţia de urmărire*: rezultatele fiecărui partener pot fi confruntate;
- *funcţia de diagnostic*: eficacitatea proceselor este apreciată în spiritul experienţei organizaţionale.

Sistemul de măsurare a performanţei corelează strategia la toate eşaloanele:

▪ *la nivel strategic*: obiectivele secundare sunt negociate în cadrul planificării

Scanned with OKEN Scanner

strategice;

▪ *la nivel intermediar sau operaţional*: procesele vor fi concepute funcţie de obiectivele secundare;

▪ *la nivel executiv*: procesele vor fi evaluate în raport cu aşteptările.

Instrumentele integrate de monitorizare şi gestionare a performanţelor au drept scop urmărirea şi administrarea bunelor rezultate ale unei întreprinderi sau organizaţii. Ele au la bază *sistemul informaţional* care asigură legătura între *sistemul decizional* şi cel *operaţional.*

Sistemul decizional este un sistem de analiză a performanţelor care presupune soluţionarea unor probleme legate de:

-stabilirea acelor subdiviziuni organizatorice care vor beneficia de informaţii cu privire la realizarea performanţelor;

- coordonarea acelor subdiviziuni organizatorice care primesc informaţii despre performanţele realizate în sistemul operaţional;

- stabilirea modului de prezentare a informaţiilor cu privire la activităţile conduse şi a centrelor de decizie aferente.

Sistemul operaţional este cel care ajută la colectarea şi prelucrarea nformaţiilor din cadrul subdiviziunilor organizatorice ale unei întreprinderi.

Interacţiunile dintre sistemul operaţional şi cel decizional, în vederea realizării obiectivelor prin intermediul informaţiilor pertinente furnizate reciproc, se realizează cu ajutorul instrumentelor de monitorizare şi gestionare a performanţelor. Din această categorie de instrumente fac parte printre altele: *tabloul de bord* (dashboard), *tabloul de raportare* (reporting), *tabloul de bord echilibrat* balanced scorecard), *analiza comparativă* (benchmarking).

Tabloul de bord reprezintă o modalitate de încadrare, selecţionare, aranjare şi prezentare a indicatorilor, care permite vizualizarea unei tendinţe de ansamblu în evoluţia urmărită de către managementul întreprinderii prin obiectivele fixate.

El cuprinde acel sistem de indicatori exprimaţi în mărimi absolute şi relative, folosit pentru evaluarea, controlul şi reglarea operativă a activităţii

Obiectivele unui tablou de bord vizează:

- elaborarea de analize utile strategiilor unei companii;

- optimizarea fiecărei funcţii organizatorice, prin optimizarea funcţionării fiecărui serviciu component.

Utilizările tabloului de bord diferă în funcţie de nivelul la care se aplică:

- *la nivel operaţional* pentru orientarea acţiunilor de realizare a obiectivelor fixate şi de orientare a responsabililor către obiectivele considerate prioritare, identificarea şi explicarea abaterilor rezultatelor negative comparativ cu obiectivele vizate, respectiv luarea de măsuri corective;

- *la nivel decizional* pentru supravegherea desfăşurării activităţilor din cadrul întreprinderii şi corectarea la timp a abaterilor negative înainte ca acestea să devină ireversibile; pilotarea *multi-nivel* a activităţilor.

Scopul tabloului de bord elaborat multi-nivel constă în informarea şi luarea de acţiuni în funcţie de obiectivele urmărite. În conformitate cu acestea, organizaţia îşi poate construi o prezentare proprie a tablourilor de bord necesare.

Scanned with OKEN Scanner

Funcţiile pe care le îndeplineşte un tablou de bord pot fi sintetizate astfel:

1. Funcţia de informare. Managerii departamentelor interesate sunt informaţi cu privire la situaţia urmărită, aceea de atingere a obiectivelor fixate.

2. Funcţia de evaluare. Managerii utilizează tabloul de bord pentru a identifica, înţelege şi aprecia situaţiile, pentru a evalua importanţa variaţiilor şi a le urmări, pentru a localiza problemele, pentru a decide şi reacţiona.

3. Funcţia de avertizare. Dacă sunt furnizori de informaţii, managerii vor să le compare cu situaţiile existente, pentru a identifica o perspectivă de ansamblu şi pentru a insera explicaţii şi comentarii, înainte de a le prezenta destinatarilor.

4. Funcţia decizională. Informaţiile pertinente obţinute şi transmise operativ managerilor poziţionaţi în diverse niveluri ierarhice, permit fundamentarea şi adoptarea unor decizii adecvate.

Tabloul de bord prospectiv este considerat un mijloc de monitorizare globală a performanţei care prezintă anumite limite. Presupune o comunicare explicită a strategiei şi un conţinut structurat în ansamblul organizaţiei pentru o aplicare optimă. Demersul către o determinare globală a performanţei prezintă ca aspecte:

- există o convergenţă în recunoaşterea dimensiunii financiare. Datorită insuficienţei pentru reflectarea totală a performanţei, ea prezintă un caracter obiectiv sintetic care facilitează comunicarea;
- există de asemenea o voinţă pentru integrarea mai multor dimensiuni ale performanţei. Demersul multidimensional al acesteia este pertinent deoarece obiectivele la care se referă sunt multiple. Reprezentarea performanţelor variază conform agentului respectiv, după cum el este salariat, conducător, acţionar sau client. Există patru tipuri de reprezentări sintetice:
  - financiară referitoare la valoarea aportului investitorilor;
  - comercială prin valoarea adusă clientului;
  - internă, privind eficacitatea şi eficienţa proceselor;
  - creativă care integrează capacitatea de inovare ce asigură perenitatea.

Se propune astfel substituirea valorii acţionariale, finalitate strategică a modelului contractual anglo-saxon al întreprinderii, cu o valoare partenerială, ţinând seama de diferiţii parteneri (stakeholders) ai organizaţiei.

Problema care se pune în aceste condiţii este de a şti dacă este posibilă construirea unui sistem de măsurare a performanţei globale.

8.1.3. Principiile şi structura sistemului de măsurare echilibrat

În coordonatele unui sistem de măsurare a performanţelor se înscriu şi răspunsurile la următoarele întrebări:

- ce trebuie măsurat?
- ce ar trebui să fie standardele/ţintele urmărite?
- care ar trebui să fie recompensele pentru îndeplinirea standardelor/ obiectivelor de performanţă urmărite?[116]

[116] Innes J., *Handbook of Management Accounting,* Elsevier, CIMA Publishing Oxford, 2004, p. 826

Scanned with OKEN Scanner

▪ **Dificultăţile demersului de măsurare**

Pentru a scoate în evidenţă strategia întreprinderii, managerii întâlnesc mai multe dificultăţi[117]:

- obiectivele strategice sunt insuficient exprimate în obiective operaţionale. Comunicarea strategiei se desfăşoară fără a fi precizată contribuţia fiecăruia;
- resursele nu sunt întotdeauna alocate funcţie de obiectivele strategice. Reflecţia strategică este menită nivelurilor superioare ale conducerii. Ea generează un plan (pe 3-5 ani), care nu este întotdeauna difuzat ansamblului de responsabili. Alocarea resurselor este realizată prin intermediul procedurii bugetare, monitorizată de direcţia financiară generală fără referire la obiectivele strategice;
- managerii sunt orientaţi să se preocupe de termenul scurt în detrimentul strategiei. Aceste obstacole pot fi depăşite prin crearea unui sistem de măsurare echilibrat al performanţei globale.

▪ **Principii ale sistemului de măsurare a performanţei**

Contabilitatea de gestiune este destinată, în primul rând, nevoilor întreprinderii. Ea reprezintă o parte a sistemului său de informare şi modelează din punct de vedere economic entitatea în scopul îndeplinirii obiectivelor de măsurare a performanţei constituind un ajutor în luarea deciziilor[118].

Obiectivele urmărite sunt:

- evoluţia factorilor determinanţi ai performanţei şi nu doar a aspectelor financiare. Pentru a obţine rezultatul global cel mai ridicat posibil, este necesară oferirea unor prestaţii de calitate şi acţiunea asupra unor procese. Este necesară existenţa a patru categorii de indicatori: financiari (în scopul de a aprecia performanţa economică), ai nivelului de satisfacţie a clienţilor (performanţa economică este funcţie de răspunsurile oferite de aşteptările consumatorilor), privind procesele interne (ameliorarea proceselor de inovaţie, producţie şi mentenanţă se exprimă prin costuri mai mici) şi privind experienţa organizaţională (formarea, dezvoltarea competenţelor). Tabloul de bord prospectiv clarifică obiectivele nonfinanciare pentru a realiza obiectivele financiare:
- evidenţierea relaţiilor cauză-efect între performanţele operaţionale şi rezultatul strategic;
- să monitorizeze funcţionarea întreprinderii şi nu să controleze doar rezultatele sale. Kaplan şi Norton sugerează identificarea pentru fiecare din cele patru categorii ale unor indicatori de măsurare a rezultatului (lagging indicators), cei a căror intervenţie se petrece după terminarea acţiunii, şi indicatori avansaţi (leading indicators), situaţi mai în amonte în timp şi care au un rol de semnal de alarmă înainte ca performanţa să se reducă. Spre exemplu, dacă rezultatul îl constituie gradul de satisfacţie al clienţilor, conform criteriilor cum sunt rata erorilor sau timpul de răspuns la solicitările clienţilor, întreprinderea poate reacţiona mai rapid la o abatere. Sistemul de măsurare echilibrat cuprinde:

---

[117] Kaplan R.S., Norton D., *Comment utiliser le tableau de bord prospectif*, Editions d'Organisation, Paris, 2001, p. 92

[118] Bouquin H., *Comptabilité de gestion*, 3e édition, Economica, Paris, 2004, p. 59

Scanned with OKEN Scanner

▪ Indicatorii tabloului de bord al performanței

Indicatorii se limitează la aspectele strategice cheie. Pentru a fi selecționați trebuie respectate mai multe principii.

- Indicatorii financiari

Indicatorii pertinenți depind de strategia adoptată. Spre exemplu o întreprindere în creștere va considera rata de creștere a cifrei de afaceri, procentajul vânzărilor la noile produse sau pe noile piețe, indicatori esențiali.

- Indicatorii clienți

Indicatorii de măsurare a rezultatului sunt relativ clasici: parte de piață, nivel de satisfacție și rata de fidelitate a clienților, numărul de clienți noi, rentabilitatea pe categorie de clienți. Indicatorii de monitorizare (sau indicatorii avansați) se atașează la atributele furnizate: cele relative la produs sau prestație (funcționalități, preț, calitate), cei privind relația cu clienții, cei legați de imaginea și reputația.

- Indicatorii „procese interne"

Se propune limitarea la procesele cheie. Spre exemplu, dacă rapiditatea inovației este esențială, firma poate alege să urmărească timpul de dezvoltare și procentajul de vânzări realizat la noile produse. Procesele de dezvoltare a produsului și serviciului după vânzare vor fi studiate cu atenție, deoarece au un rol din ce în ce mai important în contextul concurențial actual.

- Indicatorii „experiență organizațională"

Sunt privilegiate trei domenii: nivelul de satisfacție și competența personalului, funcționalitățile și nivelul de performanță a sistemului de informare și calitatea sistemelor de management.

▪ Limitele instrumentului

Tabloul de bord echilibrat oferă un model coerent al performanței. El facilitează, de asemenea, aplicarea strategiei și autorizează o reflecție privind pertinența alegerii, dar generează uneori ambiguități.

▪ O reprezentare unificată a performanței

Caracterul sintetic al indicatorilor permite evitarea unei dispersii de instrumente elaborate de diferite direcții ale întreprinderii. Acest instrument face cunoscută strategia tuturor membrilor organizației, exprimă sub forma unui ansamblu coerent de obiective coordonate, clare și măsurabile. Într-un context de concurență accentuată sau de fuziune, se obține o calitate de ansamblu esențială pentru a aduna energiile.

▪ Un ajutor pentru aplicarea strategiei

Tabloul de bord echilibrat permite o mai bună comunicare a strategiei către unități. Foarte adesea conducătorii limitează mesajul lor la intențiile strategice. Această atitudine este insuficientă pentru a transmite linii directoare clare. Tabloul de bord echilibrat exprimă strategia în obiective concrete și precizează linii de cauză-efect între acestea.

Tabloul de bord prezentat oferă de regulă date privind progresul în execuția proiectului. El informează mai bine personalul asupra rezultatelor obținute, ceea ce ar trebui să monitorizeze acțiunile viitoare.

Scanned with OKEN Scanner

▪ Un ajutor pentru validarea pertinenței opțiunilor strategice

Deoarece tabloul de bord regrupează indicatori sub aspectele critice ale realizării strategice, le evidențiază situațiile care se distanțează cel mai mult de obiective. În acest fel domeniul defectuos poate fi ușor identificat. Spre exemplu, dacă indicatorii de „procese" și de experiență organizațională sunt satisfăcători, iar indicatorii financiari și comerciali nu sunt îndepliniți, strategia trebuie revăzută.

În S.U.A., instrumentul este foarte apreciat de consiliile de administrație, deoarece permite discutarea mai facilă a marilor orientări ale întreprinderii.

▪ Limitele tabloului de bord prospectiv

Distincția dintre *lagging indicators* și *leading indicators* este adeseori relativă. Ea nu revine la distincția pentru fiecare categorie, indicatorii de rezultat și cei de acțiune sau funcționare. Cea mai mare parte a indicatorilor propuși sunt de rezultat. Lagging indicators vor fi mai curând cei care privesc performanța financiară, iar leading indicators sunt relativi la procesele interne și experiența organizațională. Relațiile de cauzalitate dintre cele două categorii sunt departe de a fi riguroase. Este vorba de ipoteze și este esențială stabilitatea lor.

- Interesându-se de procesele care conduc clientul la dezvoltarea competențelor, tabloul de bord echilibrat utilizează o perspectivă procesuală. Dar aceasta poate intra în contradicție cu logica verticală a sistemului bugetar. Ce gândește un conducător care ar trebui să aleagă între o productivitate ridicată dictată de ierarhie și formarea subordonaților impusă de criteriile urmărite în tabloul de bord prezentat?

- Acest tablou permite monitorizarea mai bună a strategiei dar nu se dispensează de un sistem de supraveghere pentru a determina evoluția. Totuși indicatorii utilizați nu informează asupra factorilor de schimbare a mediului.

8.2. Realizarea performanței globale

Este importantă structurarea performanței, în valoarea finală și în valori intermediare, care vor servi drept ghid în desfășurarea activităților. Monitorizarea valorii se prezintă ca o problemă a relațiilor dintre componentele organizației. În realitate, aceasta prezintă două dificultăți majore: interdependența componentelor și secvențialitatea cronologică a operațiunilor. În măsura în care se renunță la ipotezele de simplitate a situațiilor și de stabilitate a mediilor, se trece de la controlul tradițional la monitorizare Diferențele dintre cele două paradigme: sunt prezentate în tabelul următor:

Paradigma controlului	Paradigma monitorizării
Gestiunea resurselor și fluxurilor	Gestiunea activităților, proceselor și cunoștințelor
Gestiunea responsabilităților	Autonomia și interpretarea actorilor
Timp discret	Timp continuu

Scanned with OKEN Scanner

Această schimbare de concepţie presupune schimbarea de optică asupra măsurării. Cu alte cuvinte se trece de la o paradigmă a simplei măsurări la o paradigmă a diagnosticului, aşa cum reiese din tabelul de mai jos:

Paradigma măsurării	Paradigma diagnosticului
Resurse şi costuri	Resurse şi costuri
Alocarea centrelor	Alocaţii pentru activităţi, procese şi cunoştinţe
Mijloace de acţiune: măsurare	Mijloace de acţiune: diagnostic al instrumentelor de acţiune
Produse, venituri	Venit

Noul demers al monitorizării necesită revenirea la conceptele de activitate, proces, cunoştinţe şi competenţă. Este vorba în primul rând de locul instrumentelor de monitorizare a valorii şi în al doilea rând, de instrumentele de gestiune care permit controlul şi monitorizarea organizaţiei.

8.2.1. Elaborarea unor instrumente de monitorizare a performanţei

Pentru aplicarea monitorizării, trebuie fixate referenţialele care vor ghida deciziile şi acţiunile de întreprins. Dacă indicatorii financiari sunt insuficienţi pentru evaluarea performanţei globale, segmentarea tradiţională în centre de responsabilitate şi funcţii prezintă unele limite.

Este necesară perceperea întreprinderii prin ansamblul parametrilor, într-o optică procesuală şi interpretativă exprimată prin mijloace de realizare a performanţei. Se constată evoluţia semnificaţiei instrumentelor bazate mai întâi pe activităţi. Activităţile, inclusiv cunoştinţele sau competenţele se succed şi se completează în procesul de producţie al întreprinderii.

Relaţiile externe şi monitorizarea valorii

Această optică acordă mediului concurenţial şi pieţei roluri determinante în evoluţia emtotăţii. Instrumentele de monitorizare vor fi construite pe baza ideilor menţionate. Este vorba de a monitoriza crearea de valoare.

Conceptele principale sunt cele de actualitate şi de procese:

a) Gestiunea şi controlul pe bază de actualitate

Din punct de vedere strategic, M.E. Porter a avansat ideea forte conform căreia funcţiunea principală a întreprinderii, legitimitatea sa economică, rezidă în valoarea pe care o aduce consumatorului. Formalizarea acestei valori decurge dintr-o succesiune de activităţi, aplicarea fiecăreia dintre ele fiind la originea unui cost. Formarea generală a valorii este prezentată prin schema următoare:

Scanned with OKEN Scanner

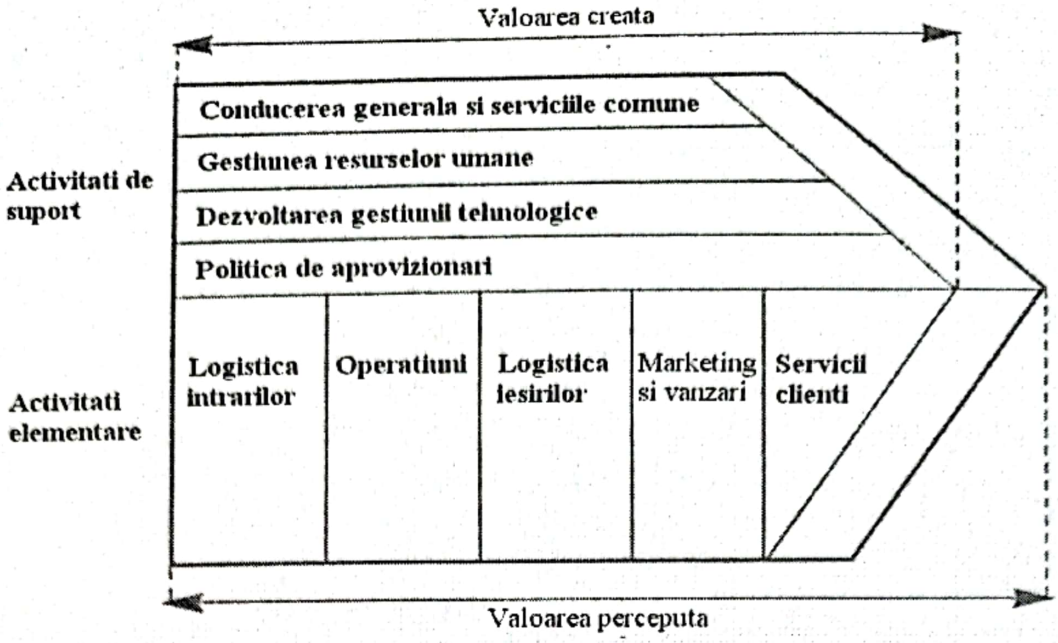


Figura nr. 8.3. - Modelul scării de valori

Pentru entitate se combină în mod judicios activităţile, astfel ca valoarea percepută să fie superioară celei create, ceea ce presupune generarea unei marje.

Dacă se depăşeşte prezentarea generică a activităţilor împărţirea acestora va fi ghidată de următoarele criterii:

- utilizarea de tehnologii şi de cunoştinţe diferite;
- existenţa unor legi de evoluţie a costurilor;
- impactul activităţii asupra diferenţierii produsului sau serviciului;
- ponderea activităţii în costul total al produsului.

Vom repera factorii de evoluţie a costurilor de activitate şi vom identifica activităţile care contribuie cel mai mult la crearea de valoare. Această identificare este la baza alegerilor strategice la două niveluri: prin scoaterea în evidenţă a competenţelor distincte şi prin alegerea între externalizare şi internalizare.

▪ Modelul scării de valori prezintă o dificultate de aplicare în identificarea clară şi pertinentă a activităţilor specifice ale operaţiilor unei întreprinderi. Această dificultate prezintă mai multe limite teoretice subliniate de P. Lorino.[119]

▪ Modelul este inspirat direct din organizarea industrială tradiţională: activităţile urmăresc procesul de producţie clasic bazându-se pe funcţiile de producţie şi comercializare. Crearea de valoare se realizează din ce în ce mai mult în afara producţiei prin aspectele imateriale;

▪ Modelul îmbină două procese: procesul logistico-industrial la originea produsului-obiect şi procesul de informare care ţine de produsul-concept. Primul apare prin înlănţuirea activităţilor elementare, iar al doilea se adaugă prin intermediul activităţilor de suport;

---

[119] Lorino P., *Méthodes et practiques de la performance. Le pilotage par les processus et les pompétences, 2e édition*, Editions d'Organisation, Paris, 2001, p. 93

Scanned with OKEN Scanner

În fine, monitorizarea performanţei se află într-o contradicţie majoră. Satisfacţia consumatorului respectiv valoarea percepută depinde în esenţă de funcţiunile produsului. Se înţelege că mai multe activităţi pot participa la construirea unei singure funcţiuni a produsului şi, în schimb, o activitate contribuie la mai multe funcţiuni. Este dificil de urmărit valoarea adusă consumatorului deoarece nu există corespondenţă între valoarea funcţiunilor şi cea a activităţilor.

Pentru a depăşi aceste limite P. Lorino, propune conceptul de proces.

b) Gestiunea şi controlul prin procese

Procesul se defineşte prin ansamblul activităţilor corelate între ele prin fluxuri de informaţii (sau materiale purtătoare de informaţii: fluxuri de produse în uzină şi un flux de materii care sunt purtătoare de informaţii) semnificative şi care se combină pentru a furniza un produs material sau imaterial, bine definit.

În această concepţie există trei caracteristici principale ale procesului:

- este constituit din activităţi;
- constituie un flux material sau informaţional şi nu o înlănţuire cauzală;
- organizează activităţi potrivit unei finalităţi.

Analiza proceselor este la originea mai multor acte de gestiune:

- procesul poate servi la operaţii de reconfigurare prin buget bază zero (BBZ) sau restructurare (reengineering). Restructurarea este considerată o punere în discuţie fundamentală şi o redefinire radicală a proceselor operaţionale pentru a obţine câştiguri spectaculoase prin performanţe;
- procesul poate fi utilizat drept bază pentru punerea în funcţiune a instrumentelor de monitorizare (tablou de bord);
- procesul poate servi la gestiunea relaţiilor clienţi-furnizori într-o optică de căutare a calităţii totale.

Procesul permite o adevărată monitorizare a performanţei deoarece el combină activităţi multiple care se vor exprima în termeni de valoare şi în final de performanţă. El este în acord cu natura acţiunii operaţionale şi strategice care trebuie să asigure continuitatea şi stabilitatea exploatării dar şi crearea condiţiilor necesare adaptării la schimbare. Ne aflăm astăzi în centrul celor două logici: *una de confort* şi *una de schimbare*.

Logica de confort are în vedere raţionalizarea esenţialului şi optimizarea resurselor productive. Această logică se manifestă şi prin întărirea inerţiei organizaţionale. Logica de schimbare urmăreşte elaborarea proceselor inovatoare inclusiv mobilizarea resurselor adecvate şi a competenţelor necesare. Pentru desfăşurarea strategiei şi a formării valorii, procesul trebuie să îndeplinească două funcţii esenţiale, conţinute în demersurile logice menţionate:

- funcţia de integrare conform căreia procesul este o construcţie ce depăşeşte diviziunea tradiţională a muncii şi pune accentul pe unele interacţiuni;
- funcţia de anticipare potrivit căreia procesul este în centrul schimbării având în vedere înţelegerea drumului care va conduce spre o situaţie viitoare.

Gestiunea pe procese decurge în parte din cea pe activităţi. Aceasta rezultă dintr-o analiză strategică ce acordă mediului concurenţial un rol determinant.

Scanned with OKEN Scanner

Relaţiile interne şi monitorizarea resurselor

Prin dotarea cu resurse, întreprinderea prezintă capacităţile necesare creării de avantaje concurenţiale durabile[120]. Numeroase observaţii şi analize au arătat importanţa strategică a imaterialului. Conceptele de bază, la originea monitorizării resurselor sunt cunoştinţele şi competenţele. În astfel de condiţii controlul de gestiune îşi află cu uşurinţă locul în măsura în care controlul resurselor participă direct la exploatare.

a) Gestiunea pe bază de cunoaştere profesională

Principalele activităţi (în sensul lui M.E. Porter) creatoare de valoare sunt bazate pe cunoaştere. În aceste condiţii se poate stabili legătura dintre demersul bazat pe resurse, crearea de valoare şi priceperea profesională. Conform acestui demers se consideră că rolul firmei este acela de a institui în mod integral competenţa. Este vorba de analiza cunoştinţelor dobândite prin transferul capacităţii de agregare şi a specificităţii. Sunt cunoscute patru principii de management al resurselor bazate pe competenţe:

- întreprinderea poate fi considerată neîncrezătoare ca un portofoliu de cunoştinţe. Avantajul concurenţial decurge din competenţele unice pe care le posedă. Este vorba de a clasifica formele cunoaşterii pentru evaluarea valorii lor concurenţiale. Deosebim o cunoştinţă obiectivă şi una tacită. Pentru cunoştinţa tacită este dificilă corelarea specificării şi a explicării.

- trebuie explicată transferabilitatea cunoştinţelor. Ele pot fi codificate. Astfel, sunt mai uşor difuzabile în cadrul organizaţiei. Cu cât cunoştinţele sunt mai codificate, cu atât mai mult ele devin imitabile.

O cunoştinţă tacită este mai greu de codificat şi imitat. Se înţelege astfel importanţa experienţei organizaţionale ca sursă de formare a rutinelor şi competenţelor colective, în condiţiile unui ciclu de viaţă a acestora. Importanţa strategică a unei cunoştinţe se diminuează cu timpul, ţinând seama de codificarea, transferabilitatea şi imitabilitatea lor.

Procesele de experienţă (inovare) organizaţională nu sunt neutre. Dacă o organizaţie posedă competenţă într-un domeniu, este solicitată de dezvoltarea unei structuri originale de tratare a informaţiilor şi de agregare a cunoştinţelor.

Instrumentele de gestiune a resurselor de cunoştinţe sunt orientate pe potenţialităţile de codificare, transferabilitate şi agregare. Noţiunea de cunoştinţe prezintă un caracter puţin stabil, care capătă o dimensiune dinamică, ţinând seama de noţiunea de competenţă.

b) Gestiunea pe bază de competenţe

Informaţia dobândeşte valoare pe un ciclu de transformare în trei etape:

- informaţia scoate în evidenţă o juxtapunere a datelor. Ea face să apară un semnal. În acest stadiu, întreprinderea aplică un sistem de supraveghere şi control pertinent pentru a obţine o imagine fidelă a organizaţiei care să capteze noile oportunităţi ţinând seama de controlul interactiv;

---

[120] Porter M.E., *L'Avantage Concurrentiel*, Traduit de l'américaine par Philippe Lavergne, Dunod, Paris, 1997, p. 49-278, Principe de l'avantage concurrentiel.

Scanned with OKEN Scanner

- cunoaşterea, instruirea permanentă prin acumularea de informaţii şi transformarea lor. Regăsim aici noţiunile de codificare şi difuzare în organizaţie. In acest stadiu vor trebui găsite sisteme de codificare adaptate noilor oportunităţi;

- competenţa constituie *consecinţa sau rezultatul* ciclului de dezvoltare.

Dacă la nivelul individual competenţa se prezintă ca o cunoştinţă acumulată, experienţa organizaţională are drept rol agregarea eficientă a competenţelor individuale. Fenomenul este complex, macro-competenţa poate fi apreciată drept o configuraţie strategică a organizaţiei. Pe această bază, întreprinderea poate realiza un sistem de ofertă care generează o valoare excepţională şi greu imitabilă. Este cazul macro-competenţelor pe care organizaţia trebuie să le stăpânească şi să le dezvolte pentru asigurarea viitorului.

În această analiză, controlul de gestiune are locul său în primele stadii. El permite sesizarea informaţiei pe care o codifică pentru a permite difuzarea acesteia. Se poate pune problema dacă ea nu poate participa şi la stadiul de formare a macro-competenţelor. Datorită dificultăţilor evidente, noţiunea de competenţă are un caracter procesual. Analizată individual, ea prezintă trei dimensiuni: cunoaşterea, priceperea şi capacitatea de existenţă.

Competenţa se poate exprima prin efectuarea unei activităţi mai bine decât ceilalţi şi prin capacitatea de explicare. Organizaţia prezintă atuuri concurenţiale datorate competenţelor colective.

Pornind de la aceste remarci, este posibil să enunţăm principiile unui management al resurselor bazat pe competenţe:

- organizaţia trebuie să întocmească un bilanţ al competenţelor individuale în termeni de cunoaştere, pricepere (abilitate) şi capacitate de existenţă;

- este importantă posibilitatea integrării acestor competenţe individuale, funcţionale şi procesuale în competenţe strategice sau poli de competenţă. Se poate vorbi de competenţe de bază (core competence);

- este necesară construirea unei arhitecturi strategice a polilor de competenţă pentru a înţelege puterea de dezvoltare a competenţei strategice globale a întreprinderii sau competenţa sa funciară.

Instrumentele de gestiune a competenţelor îşi deplasează centrul de interes asupra indivizilor şi actorilor organizaţiei. Managementul prin competenţe prezintă riscuri de inerţie şi fragilitate organizaţională. Această inerţie este legată de alegerile organizaţionale dar şi de fenomenele din viaţa reală. Subliniem necesitatea reţinerii a trei fenomene:

- jocurile de putere între actorii analizaţi;
- procesul de învăţare individual şi colectiv;
- procesul de socializare şi reprezentare referitor la identitatea colectivă.

Construirea de instrumente specifice de monitorizare a performanţei nu poate fi examinată independent de elaborarea unor instrumente de gestiune în ansamblu. Sistemul de control face să intervină tabloul de bord, bugetele, planurile.

Scanned with OKEN Scanner

8.2.2. Construcția de instrumente de gestiune

Dacă performanța permite orientarea elaborării de instrumente de gestiune putem sublinia într-o optică interpretativă, că este foarte importantă perceperea organizației pentru ansamblul partenerilor. Aceasta în scopul de a înțelege mai bine procesele de decizie și acțiune. Conform acestei optici este necesară cunoașterea de ansamblu a instrumentelor de gestiune care participă la controlul organizației și performanța organizației[121].

Relațiile externe și instrumentele de gestiune

Cercetările în domeniu deosebesc trei categorii de instrumente de gestiune potențial utilizabile:

- de previziune;
- de urmărire și monitorizare;
- de analiză a cererii (fișier clienți) și a ofertei (calcul de costuri)

Există trei grupe de criterii care repartizează utilizarea acestor instrumente:

- criterii economice: dimensiunea întreprinderii, gradul de dependență, internaționalizarea;
- criterii de comportament: obiective strategice, locul controlului în structură, conducătorul;
- criterii de performanță relative: rentabilitatea, calitatea instrumentelor de gestiune utilizate.

Se avansează ipoteza conform căreia obiectivele strategice, locul acordat controlului în structura organizațională și cultura managementului vor exercita o influență asupra aplicării unei categorii speciale de instrumente de gestiune. Rezultatele analizei sunt exprimate sub formă de propuneri:

- Autonomia întreprinderii tinde să dezvolte instrumentele de urmărire a activității proprii;
- Multe întreprinderi își focalizează strategia pe flexibilitatea mai puțin dezvoltată a performanței operațiunilor;
- Întreprinderile care au o foarte bună urmărire a indicatorilor de performanță pot avea în medie o foarte bună rentabilitate sau o rentabilitate inferioară. Nivelul de performanță este un determinant al gradului de dezvoltare a anumitor instrumente de gestiune;
- O planificare dezvoltată este asemănătoare cu o rentabilitate superioară.

Se subliniază coerența forte dintre existența instrumentelor de gestiune și relația întreprinderii cu mediul.

Într-o anumită măsură se justifică demersul contingenței (relațiilor) externe. Coerența se manifestă pregnant în privința instrumentelor de monitorizare și de planificare și destul de slab în ceea ce privește instrumentele de previziune. În același sens se explică și limitele unor studii privind absența luării în considerație a procedurilor de elaborare și punere în funcționare a instrumentelor de gestiune.

---

[121] Nobes C., Parker R., *Comparative International Accounting, Eight Edition*, Prentice Hall, Persson Education, London, 2004, cap. 22 – Contabilitatea de gestiune. Control și performanță.

Scanned with OKEN Scanner

Relaţiile interne şi instrumentele de gestiune

Instrumentele de gestiune se definesc drept ansamblul de raţionamente şi cunoştinţe corelate în mod formal cu variabilele organizaţiei în scopul de a prevedea, decide şi de a controla.[122]

Celor trei funcţiuni le corespund trei tipuri de instrumente de gestiune:

- de exploatare a noului, care nu sunt numai instrumente previzionale ci şi de prospectivă;

- de diagnosticare sau de investigare a funcţionării organizaţiei.

Se subliniază caracterul formal al instrumentelor de gestiune care constituie vectori de raţionalizare în organizaţie. Luarea în considerare a individului şi a personalităţii sale în procesul de decizie modifică optica raţionalităţii. De la o raţionalitate individuală, se trece la o raţionalitate colectivă, interpretativă. Există astfel o ambiguitate puternică între intenţia de raţionalitate pură a instrumentelor de gestiune, în special prin exigenţele şi practicile de raţionalitate locală şi colectivă în cadrul organizaţiilor. Totuşi, aceste forme de raţionalitate antagonice se reconciliază atunci când se manifestă nevoia unor asemenea instrumente cum ar fi obligaţia de a obţine rezultate, nivelul ridicat al complexităţii sarcinilor. În aceste condiţii decurge construcţia instrumentelor adaptate acestor nevoi. Forma de contingenţă internă are un efect de împărţire a organizaţiei. Poate fi percepută ca o juxtapunere de instrumente, ce exprimă disfuncţionalitatea şi coerenţa ansamblului.

În acest context se opun, două necesităţi: aceea a instrumentalizării şi a construcţiei de instrumente cum sunt cele de control, cele ale coerenţei de ansamblu şi ale dezvoltării armonioase ale organizaţiei. Pentru a concilia cele două necesităţi, noile instrumente de gestiune trebuie să fie flexibile, simple, interactive, descentralizabile. Fiecare dintre acestea constituie o reprezentare provizorie în jurul căreia partenerii întreprind experienţe încrucişate de exploatare a interacţiunii activităţilor şi a evoluţiilor posibile.

Cunoaşterea este dificilă fără construirea unui sistem de reprezentare a performanţei globale a întreprinderii. Această alcătuire este delicată, fiind preferabilă elaborarea sistemului de monitorizare a performanţei. Alegerea va fi orientată, pe de o parte prin căutarea unui echilibru între considerentele teoretice, (ponderea acordată mediului economico-financiar sau organizaţiei) şi pe de altă parte considerentele practice de operaţionalitate şi punere în funcţiune.

Construcţia acestor centre de monitorizare va putea îmbina noţiunile de activitate, proces, cunoştinţă sau competenţă în optica unui sistem eficace şi acceptat de organizaţie. Punerea în funcţiune a unui astfel de sistem de monitorizare are în vedere în mod general problema de a şti cum se construiesc instrumentele de gestiune. Pornind de la tezele şcolii sistemice şi ale şcolii deciziilor, rezultă că o organizaţie este eficace dacă ea îşi îndeplineşte obiectivele analizate în raport cu mediul şi eficientă, dacă utilizează cât mai bine posibil resursele la cel mai mic cost[123].

---

[122] Moidson J.-C., *Du mode d'existence des outils de gestion*, Editions SeliArslan, Paris, 1997, p. 199 (şi 606-607)

[123] Alazard C., Separi S., *Contrôle de gestion, 2e édition*, Dunod, Paris, p. 5-6

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 9

Tabloul de bord şi responsabilitatea contabilă

9.1. Preliminarii

Aceste instrumente au apărut în contexte economice diferite şi s-au dezvoltat în anii 20 ai secolului XX. Astfel, în SUA, managerii primesc, prin delegaţie[124], responsabilitatea de gestiune a fiecărui serviciu. Atenţia este orientată pe rentabilitatea activelor. S-au introdus modalităţi de separare a componentelor responsabilităţii managerilor din punctul de vedere al rentabilităţii investiţiilor, într-o logică financiară ce serveşte motivării şi evaluării performanţelor.

9.2. Tabloul de bord

Tabloul de bord este un instrument menit să sintetizeze informaţia necesară conducerii.[125] Cu ajutorul lui se realizează o permanentă informare a decidenţilor asupra modului în care evoluează fenomenele specifice activităţilor conduse.

Construcţia unui flux informaţional la nivelul unei structuri organizate (întreprindere) oferă posibilitatea stabilirii unor obiective precise care definesc evoluţia viitoare a activităţilor întreprinderii, un control frecvent al realizărilor şi constatarea abaterilor de la „traiectoria" prevăzută iniţial. Prin intermediul tabloului de bord se stabilesc obiectivele imediate, se urmăresc şi se validează realizările faţă de previziuni. Sunt prezentate, de asemenea, într-o formă precisă şi rapidă

---

[124] Gray J., Pesqueux Y., *Evolutions actuelles des systèmes de tableau de bord. Comparaison des pratiques de quelques multinationales américaines et françaises,* în Revue Fançaise de Comptabilité, nr. 242 – Fevrier, 1993, p. 61-70

[125] Tabără N., Chetrariu G., *Tabloul de bord – coordonată a managementului modern,* Revista Gestiunea şi contabilitatea firmei, nr. 7 – iulie 2002, p. 2-8

incidentele care pot pune în pericol atingerea obiectivelor propuse.

Tabloul de bord constituie un sistem de informații (indicatori) care orientează atenția responsabililor asupra punctelor cheie de urmărit în vederea îndeplinirii obiectivelor fixate[126]. El ajută conducerea întreprinderii, oferindu-i posibilitatea măsurării drumului parcurs (și a celui rămas) pentru atingerea obiectivelor și permite luarea deciziilor, punerea în aplicare a planurilor de acțiune și luarea măsurilor corective.

Acesta oferă responsabililor decidenți posibilitatea de „a comunica" cu cei conduși în vederea obținerii informațiilor cu privire la derularea tuturor activităților întreprinderii, de a atrage atenția responsabililor asupra punctelor cheie ale gestiunii în scopul ameliorării acesteia.

Utilizarea tabloului de bord oferă conducerii întreprinderii posibilitatea de a-și concentra acțiunile asupra anumitor domenii de activitate și de a fixa pentru acestea obiective încredințate unor centre de responsabilitate. El devine un instrument indispensabil, un mijloc prin care conducerea întreprinderii verifică dacă aceste centre reușesc realizarea obiectivelor stabilite, identificând abaterile ***„pierderi-realizări"***.

Pentru fiecare centru, căutarea unor indicatori performanți nu trebuie să conducă la publicarea tardivă a tabloului de bord.

Tabloul de bord este menit să pună în evidență *punctele de alertă* ale întreprinderii, sensul evoluției sale în raport cu obiectivele fixate și, în consecință, să ajute la îmbunătățirea performanțelor acesteia. Acest tablou constituie **un instrument de lucru indispensabil conducerii operative a întreprinderii, fiind conceput ca un *centralizator de informații* prezentate într-o formă sistematică, sinoptică, referitoare la starea și evoluția fenomenelor economice ce caracterizează domeniile de activitate.** El este instrumentul care oferă conducerii „sinteza" absolut necesară pentru a cunoaște și efectua, într-un interval minim de timp, o analiză cât mai completă asupra modului de desfășurare a activităților conduse, în care evaluarea nivelului atins se face precis, pe bază de date certe, obținute sistematic și oportun.

Periodicitatea tablourilor de bord de gestiune este funcție de importanța informațiilor pe care le oferă pentru luarea deciziilor pe termen scurt.

---

[126] Guedj N. (coordinateur), *Le contrôle de gestion, Pour améliorer la performance de l'entreprise*, Troisième édition, Editions d'Organisation, Paris, 2000, p. 285-339

Scanned with OKEN Scanner

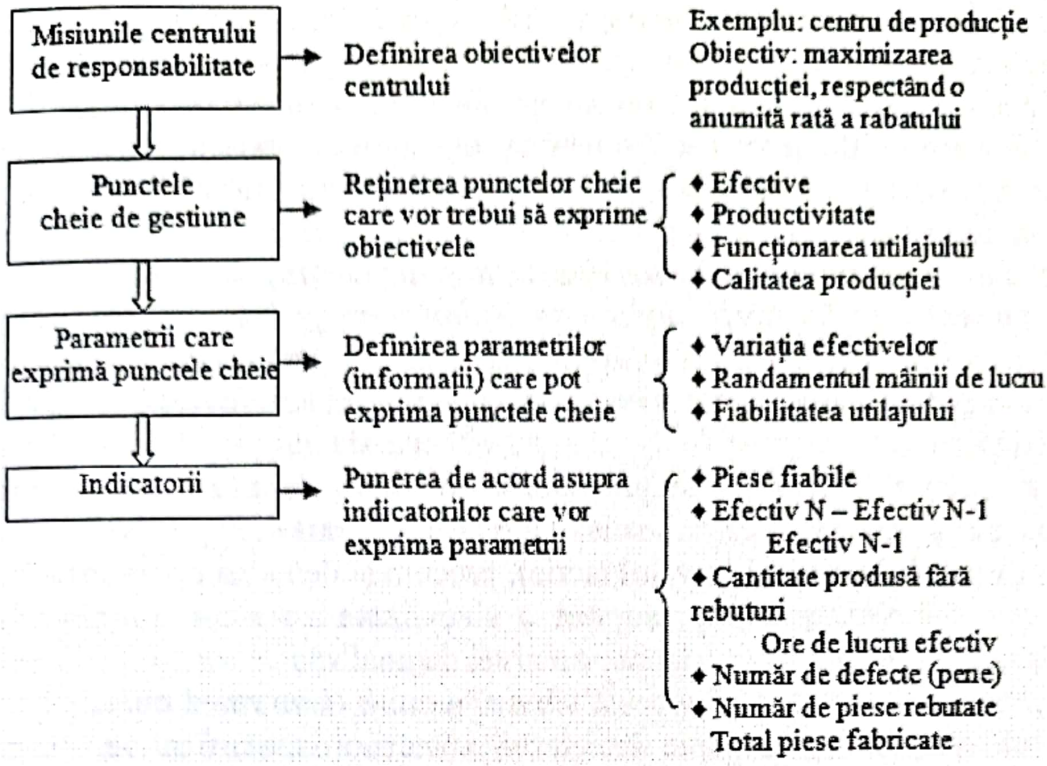


Figura nr. 9.1. - Determinarea indicatorilor pertinenți în raport cu sfera de acțiune și natura delegării sau destinatarului tabloului de gestiune

Sursa: Alazard Cl., Separi S., *Contrôle de gestion*, Dunod, Paris, 1994, p. 827

Factorii de succes se modifică funcție de evoluția situației întreprinderii și mediului acesteia. Aceasta implică o revizuire periodică a tablourilor respective.[127]

Tabloului de bord îi sunt asociate următoarele caracteristici:

- reprezintă un *instrument de informare dinamică*: rezultatele obținute în raport cu obiectivele prevăzute sau rezultatele obținute într-o perioadă precedentă de unitatea la care se referă;
- oferă *informații exhaustive* cu privire la starea și evoluția sistemului; realizează o informare semnificativă asupra anumitor puncte cheie în funcționarea acestuia, și este un instrument de conducere alături de buget;
- realizează o *informare operațională* asupra activităților întreprinderii.

9.2.1. Principii care stau la baza întocmirii tabloului de bord

Tabloul de bord reunește un ansamblu de indicatori care permit managerilor să ia cunoștință de starea și evoluția sistemului pe care ei îl conduc și să identifice condițiile care influențează corespunzător cu natura lor.[128] El permite formularea răspunsului la întrebarea: „este starea și evoluția sistemului condus conformă cu starea și evoluția dorită?" În același context, factorii cheie de succes se modifică

[127] Mikol A., Stolowy H., *Cas practiques de comptabilité analitique et contrôle de gestion*, 3e édition, CLET, Paris, 1989, p. 242-244

[128] Cuyaubèrre Th., Muller J., *Contrôle de gestion, tome 2: la gestion prévisionnelle et budgétaire*, La Villeguérin Editions, Paris, 1991, p. 202-213

Scanned with OKEN Scanner

funcție de evoluția situației întreprinderii și mediului său. Aceasta implică o revizuire periodică a tablourilor respective.

Prin folosirea acestui tablou se obține o imagine globală a gestiunii, un ansamblu coerent de informații din spațiul intern și extern sistemului numit întreprindere, care permite caracterizarea și localizarea responsabililor și adoptarea de decizii eficiente.

În elaborarea tabloului de bord sunt avute în vedere **principiile**:

- *coerența cu obiectivele definite prin plan și programele operaționale;*
- *coerența cu sistemul de informare* (contabilitatea financiară și de gestiune, organigrama funcțională și operațională, metode de evaluare, criterii de performanță);
- *principiul ierarhic,* care presupune trei tipuri de intrări ale informațiilor pentru a se obține ceea ce este esențial – de la managerii de top (nivelul strategic), de la cei de nivel funcțional (nivelul tactic), precum și de la cei operaționali;
- *aspectul sintetic* care presupune o vizualizare a situației pornind de la un mic număr de indicatori-cheie, la fiecare nivel de analiză;
- *principiul reactivității* – acest tablou permite observarea rapidă și o reacție pe măsură. Aceasta presupune detectarea abaterilor semnificative. O grilă de evaluare face distincție între abaterile normale sau statistice, cele conjuncturale sau temporare și abaterea structurală care pune în discuție obiectul;
- *principiul comparării sistematice cu criteriile de piață (benchmark).* Utilizarea acestora conduce la căutarea de indicatori comparativi pentru a putea compara performanța întreprinderii cu cea a concurenților. Aceasta presupune realizarea de progrese în gestiunea întreprinderilor (căutarea calității totale și ameliorării continue).

Dintr-un punct de vedere mai sintetic, principiile de bază ale conceperii tabloului de bord sunt următoarele:[129]

- **coerența** – este urmărită prin prisma organigramei întreprinderii și prin faptul că informațiile oferite de tabloul de bord trebuie să respecte linia ierarhică a întreprinderii. Tabloul de bord nu este identic pentru toate componentele lanțului ierarhic. Pentru a permite o agregare la un nivel superior, tablourile de bord ale compartimentelor cu funcții identice din același nivel ierarhic trebuie să aibă în comun: aceiași indicatori de performanță, aceeași definire a indicatorilor;
- **pertinența** – tabloul de bord trebuie să conțină informațiile esențiale care evidențiază corect realizarea obiectivelor centrului. Indicatorii aleși trebuie să fie concentrați asupra punctelor cheie ale performanței centrelor. În tabloul de bord trebuie reținuți puțini indicatori, dar aceia sunt indicatorii esențiali. Informația sintetizată este adaptată nivelului ierarhic. Nu există tablouri de bord tip, fiecare responsabil definindu-și altfel informațiile.;
- **frecvența** – se referă atât la termenul de realizare a tablourilor de bord, cât și la rapiditatea difuzării lor. Cu cât se obțin mai târziu rezultatele, cu atât se iau măsuri mai târziu. Frecvența tabloului de bord depinde de durata ciclului de viață al

---

[129] Caraiani C., Dumitrana M., *Contabilitate de gestiune și Control de gestiune,* Ediția a II-a, Editura Universitară, București, 2008, p. 394-395

Scanned with OKEN Scanner

deciziei şi de acţiunea centrului urmărit. Pe măsură ce coborâm în ierarhie, frecvenţa tabloului de bord este mai mică. Astfel, la bază, putem elabora tablouri de bord zilnice sau săptămânale.;

▪ **eficienţa** – se referă la capacitatea tabloului de bord de a conduce la acţiune şi de a implementa acţiuni corective. În acest sens, după redactarea tabloului de bord trebuie să se procedeze la analiza abaterilor, interpretarea lor, conceperea de acţiuni corective şi implementarea lor;

▪ **standardizarea** – se referă la obiective, rezultate anterioare şi ipoteze. Pe baza lor se calculează şi se interpretează abaterile.

Prin respectarea principiilor, se urmăreşte ca tablourile de bord întocmite să prezinte următoarele **caracteristici**:[130]

- reprezintă un instrument de informare dinamică: rezultatele obţinute în raport cu obiectivele prevăzute sau rezultatele obţinute într-o perioadă precedentă de unitatea la care se referă;
- oferă informaţii exhaustive cu privire la starea şi evoluţia sistemului; realizează o informare semnificativă asupra anumitor puncte cheie în funcţionarea acestuia, şi este un instrument de conducere alături de buget;
- realizează o informare operaţională asupra activităţilor întreprinderii.

Caracterizarea şi localizarea responsabilităţilor, într-un management modern, presupune ca fiecare centru de responsabilitate să dispună de un tablou de bord.

9.2.2. Conţinutul tabloului de bord

Tabloul de bord este alcătuit dintr-un ansamblu de indicatori prezentaţi într-o manieră sintetică şi cu o periodicitate corelată, ce trebuie să permită responsabilului o reacţie rapidă în cazul apariţiei problemelor.

Elaborarea unui tablou de bord se referă la elementele care îl definesc, fiind absolut necesar ca termenii săi de editare să ia în considerare şi să primească informaţii prin intermediul unor analize relevante, bazate pe trei aspecte:

1. Punctele cheie ale decizie.
2. Varietatea indicatorilor caracteristici.
3. Maniera de prezentare şi normele utilizate.

Urmând aceste exigenţe, se asigură alimentarea tabloului de bord într-un timp scurt şi eficient. Indicatorii care formează un tablou de bord pot fi:

- informaţii financiar-contabile, extrase din bilanţ (cifra de afaceri, credite în curs);
- informaţii fizice, specifice activităţii (producţia unei fabrici de ciment);
- indicatori (financiari, de performanţă);
- informaţii calitative (opinii ale vânzătorilor asupra evoluţiei pieţei).

Prin structura sa, tabloul de bord cuprinde informaţii minime, reprezintă un instrument de prezentare simetrică şi în general oferă cifre sau grafice fără explicaţii în detaliu. Un tablou de bord complex riscă imposibilitatea utilizării,

---

[130] Tabără N., *Contabilitate şi control de gestiune. Studii şi cercetări,* Editura TipoMoldova, Iaşi, 2004, p. 125

Scanned with OKEN Scanner

fiind absolut necesar ca informaţiile prezentate să se refere doar la zona asupra căreia responsabilul poate acţiona, să poată fi înţelese cu uşurinţă, analizate şi utilizate cât mai repede. Acestea sunt aduse în mod sistematic la cunoştinţa utilizatorului şi se referă în principal la producţia în unităţi fizice, colectări si cheltuieli. Literatura franceză de specialitate recomandă în practica entităţilor medii ca numărul de indicatori în cazul unui responsabil care se ocupă de activitatea de comercializare sau de producţie să nu depăşească intervalul de 10-20, având în vedere faptul că în acest mod informaţiile pot fi exploatate.

Determinarea indicatorilor de performanţă este adesea o provocare, luând în calcul următoarele aspecte: definiţia corectă a misiunii centrului de responsabilitate respectiv; extragerea elementelor cheie (cele pentru care se aşteaptă performanţe); formularea parametrilor care permit caracterizarea acestor elemente cheie; identificarea indicatorilor de performanţă.

Utilizarea tabloului de bord se referă la stabilirea şi analizarea unei periodicităţi şi a unor proceduri, care din momentul luării în considerare devin părţi integrante ale sistemului de management informaţional. Periodicitatea acestuia este fixă, pe durata unui exerciţiu, la intervale în general mai mici de un trimestru, variaţiile fiind determinate de către conducerea companiei.

Un tablou de bord cuprinde informaţii referitoare la rezultatele obţinute în domeniul operaţional, evidenţiate cu ajutorul următoarelor instrumente:[131]

a) *tabele de valori,* în care sunt inserate nivelul previzionat al obiectivelor nivelul rezultatelor înregistrate în perioada la care acestea se referă, ecartul (abaterea pozitivă sau negativă determinată ca diferenţă între rezultat şi obiectiv), indicele de realizare a obiectivului şi cauzele unor abateri pozitive sau negative.

Cea mai importantă componentă a tabelului de valori o constituie *indicatorul*. Trei aspecte legate de indicatori intervin în tabloul de bord:

- ce este indicatorul?
- ce indicatori se stabilesc în fiecare domeniu supus urmăririi şi controlului?
- care este conţinutul economic şi managerial al fiecărui indicator?

În primul rând indicatorul este o expresie numerică a laturii cantitative a fenomenelor şi proceselor economice, în condiţii concrete de timp şi de loc.

Cea de-a doua problemă se referă la sistemul de indicatori ce urmează a fi ales (stabilit) pentru a defini cât mai corect, cât mai pertinent, obiectivele, rezultatele şi – acolo unde se impune – misiunea firmei sau a componentelor sale la nivelul cărora se elaborează tabloul de bord. Şi în acest domeniu există mai multe variante constructive ale sistemului de indicatori, fără însă a se putea vorbi de o reţetă valabilă pentru orice tip de firmă.

Deşi nu se poate evidenţia un sistem închegat, reprezentativ de indicatori firmele folosesc mai multe tipuri:

- *indicatori cantitativi şi de volum:*

1) de eforturi, de exemplu, costurile de producţie, capitalul fix, numărul de personal, salariile, stocurile;

---

[131] Caraiani C., Dumitrana M., *Op.cit.*, p. 396

Scanned with OKEN Scanner

2) de efecte, de exemplu, profitul, cifra de afaceri producţia de marfa fabricată, producţia fizică, venituri totale (din care: de exploatare, financiare şi extraordinare);

▪ *indicatori de eficienţă:* productivitatea muncii, salariul mediu, rate de rentabilitate (rata rentabilităţii fondurilor consumate, rata rentabilităţii activelor, rata rentabilităţii comerciale, rata rentabilităţii economice, rata rentabilităţii financiare), lichiditatea şi solvabilitatea, rata trezoreriei, viteza de rotaţie a activelor circulante etc.;

▪ *informaţii calitative:* analize de ecart, planul de acţiuni, rezultatele aşteptate ale acţiunilor.

b) *grafice,* cu ajutorul cărora este mai bine ilustrată tendinţa unor indicatori sau indici într-un anumit interval de timp;

c) *forme mixte,* tabele de valori - grafice.

Alegerea indicatorilor se face în acord cu participarea responsabililor operaţionali ai centrului în scopul evitării conflictelor şi contestaţiilor. Nu trebuie uitată regula celor 20/80 care se aplică în materie de informare. Este posibilă, în astfel de condiţii, acoperirea a 80% din informaţiile necesare cu 20% din indicatorii utilizabili.

Indicatorii incluşi în tabloul de bord trebuie:

- *să fie aleşi cu participarea responsabililor;*
- *să fie coerenţi în timp şi spaţiu;*
- *să poată fi realizaţi într-un termen rezonabil;*
- *să fie aditivi (să poată fi agregaţi cu alţi indicatori);*
- *să permită o analiză a abaterilor relative şi cumulate.*

Indicatorii respectivi pot fi de rezultate, de utilizare a mijloacelor, de convergenţă şi de mediu.[132]

În aceste condiţii, se disting:

- **tabloul de bord general,** asociat conducerii întreprinderii, văzută în ansamblu;
- **tablouri de bord specifice** diferitelor domenii de activitate ce vor particulariza prin conţinutul informaţional sarcinile ce revin centrelor de responsabilitate în cauză.

Prin capacitatea de sinteză oferită de parametrii săi cheie, tabloul de bord general face posibilă relevarea, într-un mod operativ, a aspectelor de funcţionare/nefuncţionare ale firmei.

Esenţial în elaborarea acestuia este modul în care se integrează şi regăsesc în cadrul lui conţinutul informaţional al tablourilor de bord specifice diferitelor domenii de activitate ale întreprinderii. Astfel, un alt domeniu în care se manifestă necesitatea existenţei tabloului de bord este legată de cerinţa de informare sistematică, completă şi corectă a decidenţilor privind funcţionarea (starea şi evoluţia) procesului financiar microeconomic, în scopul fundamentării şi luării deciziilor de reglare a tuturor activităţilor întreprinderii, conform criteriilor de eficienţă.

Adesea, termenul de tablou de bord se foloseşte cu ocazia diagnosticului financiar, bazat exclusiv pe date financiare furnizate doar de către circuitul informaţional contabil, denumit **tablou de bord financiar**. Orientarea spre

---

[132] Duff R., *Encyclopédie de la gestion et du management,* EGM, Editions Dalloz, Paris, 1999, p. 1187

Scanned with OKEN Scanner

informațiile de structură financiară sau de rezultate, obținute din bilanț, din conturile de exploatare sau de trezorerie, se face în detrimentul informațiilor de rentabilitate, spre exemplu, sau a altora cum ar fi situația onorării comenzilor pentru un produs, nivelul producției la o anumită dată, cantitatea de mărfuri expediată în cursul unei decade și altele. Tablourile de bord financiare au importanță pentru responsabilul întreprinderii, cu precizarea că el nu permite intervenții pe termen scurt, servind mai bine acțiunilor pe termene medii.

Într-o altă clasificare, se disting, astfel, două feluri de tablouri de bord:[133]

- o **categorie bazată exclusiv pe date contabile și sinteze financiar-bugetare**, pe care o putem aprecia drept tradițională;

- o **categorie ce reunește indicatori obținuți din mai multe surse de informații**, având o sferă de cuprindere mai largă și care este destinată a completa inventarul principalelor instrumente ale controlului de gestiune, sub forma *tabloului de bord de gestiune*. Tabloul de bord al întreprinderii conține informații globale, agregate care descriu evoluția marilor orientări strategice ale întreprinderii, în timp ce tabloul de bord de gestiune descrie evoluția activităților specifice diferitelor domenii de responsabilitate.

Se creează noi relații în procesul conducerii. Delegarea de putere devine un mijloc eficace de mobilizare și realizare a obiectivelor de ansamblu ale firmei.

Majoritatea întreprinderilor utilizează două tipuri mari de tablouri de bord: *tabloul de bord de pilotaj (general)* și *tablourile de bord pe procese/structuri.*

Prin capacitatea de sinteză oferită de parametrii săi cheie, **tabloul de bord general** face posibilă relevarea, într-un mod operativ, a aspectelor de funcționare/nefuncționare ale firmei. El are un dublu scop: este utilizat la selecționarea indicatorilor, dar și pentru precizarea evoluției lor, constituind cea mai rapidă modalitate pentru generarea acțiunilor de îmbunătățire a performanțelor.

Esențial în elaborarea acestuia este modul în care se integrează și regăsesc în cadrul lui conținutul informațional al tablourilor de bord specifice diferitelor domenii de activitate ale întreprinderii. Se creează astfel un nou stil de relații în procesul conducerii. Delegarea de putere devine un mijloc eficace de mobilizare și realizare a obiectivelor de ansamblu ale firmei.

Un alt domeniu în care se manifestă necesitatea existenței tabloului de bord este legată de cerința de informare sistematică, completă și corectă a decidenților privind funcționarea (starea și evoluția) procesului financiar microeconomic, în scopul fundamentării și luării deciziilor de reglare a tuturor activităților întreprinderii, conform criteriilor de eficiență.

Tabloul de bord al întreprinderii conține informații globale, agregate care descriu evoluția marilor orientări strategice ale întreprinderii, în timp ce **Tabloul de bord de gestiune** descrie evoluția activităților specifice diferitelor domenii de responsabilitate.

---

[133] Aslău T., *Op. cit.*, Editura Economică, 2001, p. 168

Scanned with OKEN Scanner

9.2.3. Tablourile de bord de gestiune

Aceste tablouri furnizează informaţii comerciale, financiare, sociale, tehnice, monetare, cantitative şi/sau calitative. Cu ajutorul lor sunt comparate obiectivele cu realizările şi puse în evidenţă abaterile corespunzătoare. Tablourile menţionate sunt instrumente de urmărire a activităţilor diferitelor centre de responsabilitate.

Rolul tabloului de bord de gestiune derivă şi din faptul că permite diferiţilor responsabili să ia decizii rapide în legătură cu activităţile lor şi să urmărească sistemul întreprindere. El serveşte ca bază de dialog şi control.

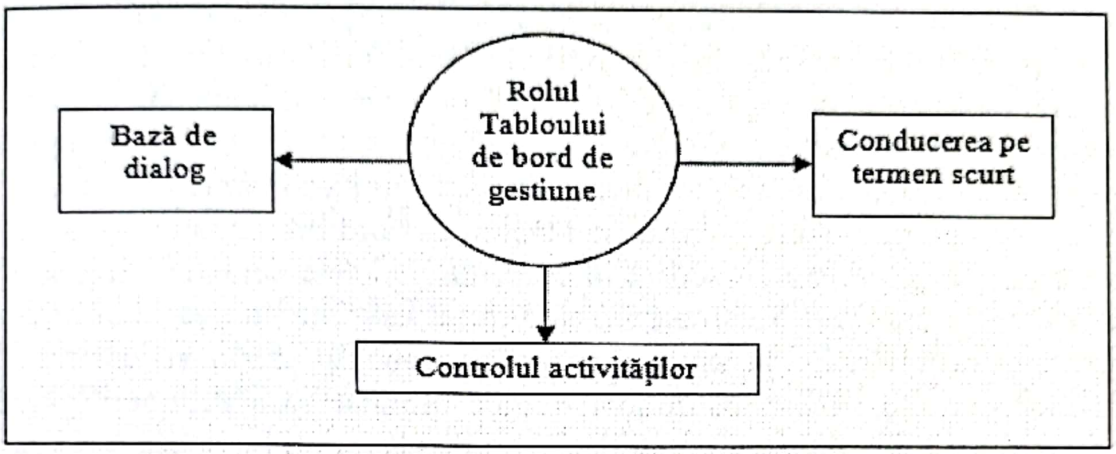


Figura nr. 9.2. - Rolul tabloului de bord de gestiune

Punerea în aplicare a tabloului de bord al activităţii de gestiune trebuie să înceapă cu luarea în considerare a obiectivelor strategice ce orientează conducerea firmei şi, respectiv, centrele de responsabilitate.

Această transpunere se realizează pe etape şi cuprinde:

1. identificarea obiectivelor domeniului de activitate strategic;
2. identificarea factorilor cheie de succes;
3. integrarea acestor factori în tablourile de bord ale centrelor de responsabilitate;
4. definirea indicatorilor de urmărit;
5. stabilirea referinţelor şi a unui model de analiză a rezultatelor;
6. punerea la punct a unui sistem de interpretare a informaţiilor şi difuzarea documentelor.

Tabloul de bord de gestiune furnizează informaţii financiare, comerciale, sociale etc. şi sunt instrumente de urmărire a activităţilor diferitelor centre de responsabilitate.

Bază de dialog ← Tabloul de bord de gestiune → Conducerea pe termen scurt

↓

Controlul activităţilor

Scanned with OKEN Scanner

Se creează astfel un nou stil de relaţii în procesul conducerii. Delegarea de putere devine un mijloc eficace de mobilizare şi realizare a obiectivelor de ansamblu ale firmei.

Tablourile de bord servesc drept instrumente de coordonare şi între nivelurile ierarhice. Pentru centrele de responsabilitate, indicatorii pot fi definiţi ca măsuri ce permit, pe de o parte urmărirea factorilor cheie de succes privind realizarea activităţilor, iar pe de altă parte nivelul consumului de resurse.

În concluzie, *tabloul de bord constituie un instrument de gestiune pe termen scurt care asigură, în cele mai bune condiţii, obţinerea unor informaţii generale, angajarea unor acţiuni corective, pregătirea deciziilor şi supravegherea executării lor.* Informaţiile conţinute în tabloul de bord trebuie să fie axate pe responsabilităţile efective, exprimate cifric şi commentate prin metoda grafică.

Obiectivul esenţial al tabloului de bord de ansamlu al gestiunii întreprinderii îl constituie controlul gestiunii şi analiza indicatorilor economico-sociali. Astfel, fiecare eşalon al ierarhiei are propriul său tablou de bord limitat la informaţiile care îl privesc direct. Acest tablou scoate în evidenţă punctele caracteristice, sensibile ale activităţii de analizat. Finalitatea tabloului nu este întocmirea unui document care prezintă nivelul atins pentru indicatorii definiţi. Ea are în vedere realizarea obiectivelor definite. Acest instrument trebuie orientat spre acţiune.[134] El oferă întreprinderii un avantaj concurenţial decisiv, el constituind o sinteză a realizărilor în raport cu planul de acţiune.

Tabloul de bord de gestiune (TBG) reprezintă un „instrument de acţiune pe termen scurt ce cuprinde un număr limitat de indicatori legaţi de deciziile importante şi de obiectivele întreprinderii, având drept scop evidenţierea diferenţelor dintre previzional şi realizat". Literatura de specialitate recunoaşte calitatea de instrument integrat în cadrul sistemului de control de gestiune, nuanţând diferit rolul şi scopul tabloului de gestiune, ca intrument de informare şi semnalizare a abaterilor semnificative, instrument de dialog şi suport de apreciere obiectivă a performanţelor pentru managerii din nivele ierarhice diferite. Utilizând date din contabilitate şi din sistemul bugetar, TBG poate fi construit pe principii similare ca şi bugetele, respectiv pe baza structurii de responsabilitate existente în întreprindere, aplicând aceleaşi principii de analiză a abaterilor.

TBG-ul trebuie să fie deschis concurenţei chiar şi la nivelul centrelor de responsabilitate, performanţele celor mai buni competitori luându-se ca puncte de referinţa în ghidarea acţiunilor.

Indicatorii din TBG-uri trebuie stabiliţi pe calea negocierii şi acceptaţi de responsabilii de centru. De asemenea se impune adaptarea documentelor la personalitatea utilizatorilor ca factori decizionali prezentând o viziune agreabilă pentru utilizator (tabele, grafice, etc).

---

[134] Bouin X., Simon F.-X., *Les nouveaux visages du contrôle de gestion,* Dunod, Paris, 2001, p. 81-95

Scanned with OKEN Scanner

9.3. Conceptul de responsabilitate contabilă

Responsabilitatea contabilă este structurată în scopul de a exprima gradul de realizare a obiectivelor pe seama informaţiilor contabile şi financiare, din moment ce obiectivele au fost exprimate în raport cu profitul. Această noţiune se bazează pe contabilitatea de gestiune, adaptată structurii întreprinderii în aşa fel încât fiecare manager vizualizează numai rezultatele activităţilor care intră în sfera lor de responsabilitate.

Sistemul responsabilităţii contabile se bazează pe contabilitatea rezultatelor analitice la fiecare nivel.[135] El oferă responsabililor autonomia utilizării mijloacelor care le sunt atribuite pentru realizarea obiectivelor propuse. Performanţele nu pot fi evaluate decât prin rezultatele obţinute. Este posibilă astfel separarea a trei niveluri de preocupare în vederea evaluării gradului de realizare a obiectivelor: nivelul strategic, nivelul managerial, nivelul operaţional. Acest sistem este construit pe o logică de consolidare contabilă. Orientarea pune accentul pe realaţia *previziune-realizări* ceea ce, într-un context mai instabil, generează o lipsă de reactivitate.

Sistemului de responsabilitate contabilă i se pot asocia conceptele de: întreprindere, planificare (programare), control şi legăturile între diferitele niveluri de delegare. Responsabilitatea contabilă depinde în mod direct de structura întreprinderii. Ea reprezintă o apreciere construită pe principiul obţinerii unui optim global prin însumarea optimelor locale. Directorii acceptă posibilitatea de a nu avea informaţii regulate referitoare la toate acţiunile care au fost îndrumate şi se mulţumesc cu un rezultat contabil periodic privind efectele lor. Această noţiune este bazată pe separarea a ceea ce este prevăzut de ceea ce este realizat. Ea este legată de sistemul de planificare (programare) prin atribuirea mijloacelor necesare în vederea realizării obiectivelor. Sistemul respectiv fixează obiectivele specifice fiecărui manager pentru o perioadă de timp dată. Structura întreprinderii determină sectoarele în cadrul cărora fiecare manager va lua decizii. Sistemul de responsabilitate contabilă este cel care măsoară gradul de realizare a obiectivelor în perioada de timp prevăzută.

Literatura de specialitate consideră că această responsabilitate trebuie să respecte principiul controlabilităţii, în sensul că, la un nivel dat, se iau în considerare numai loturile şi produsele care sunt efectiv avute în vedere de conducere şi astfel fac parte din câmpul de responsabilitate al acesteia.

Ansamblele elaborate la un nivel sunt sintetizate prin consolidare la un nivel superior. Detaliul a ceea ce este consolidat se diminuează pe măsură ce se ajunge la nivelurile superioare. Consolidarea se efectuează algebric, mergând pe traseul sintezei contabile a rezultatelor analitice.

---

[135] Weygandt J.J., Kieso D.E., Kimmel P.D., *Managerial Accounting. Tools, business, decision making*, John Willey & Sons Inc., New York, 1999, p. 252-297, *Controlul bugetar şi contabilitatea de responsabilitate.*

Scanned with OKEN Scanner

9.4. Deosebiri între tabloul de bord şi responsabilitatea contabilă

Deosebirile dintre aceste două concepte pot fi analizate funcţie de modalitatea de observaţie. Pentru tabloul de bord, observaţia se efectuează simultan, în cadrul centrului de responsabilitate şi al ierarhiei, în timp ce pentru responsabilitatea contabilă, observaţia nu este realizată decât strict ierarhic.

Deosebirile privesc mai cu seamă obiectivele celor două concepte care justifică diferenţa de formă, conţinut şi utilizare:

- *tabloul de bord* este înainte de toate un instrument ajutător pentru conducerea operaţiilor, înainte de a fi un instrument de consolidare. Serveşte la urmărirea şi anticiparea procesului, permiţând adaptarea flexibilă a acţiunilor;
- *responsabilitatea contabilă* serveşte la efectuarea actualizării informaţiilor privitoare la gradul de realizare a obiectivelor. Permite cunoaşterea modului în care obiectivele au fost atinse şi au fost declanşate acţiunile corective, dacă este nevoie.

Tabloul de bord se orientează pe indicatori şi variabile cheie care reflectă o modelare a procesului. Pe baza modelui japonez se pot alege patru sau cinci indicatori care permit urmărirea şi controlul permanent al aplicării strategiei. Indicatorii respectivi corespund relaţiilor cheie ale modelului prezentat şi urmăresc exigenţele acestuia.

Tabel nr. 9.1. - Asemănări şi deosebiri între tabloul de bord şi responsabilitatea contabilă

Asemănări	**Deosebiri**	
	Tabloul de bord	**Responsabilitatea contabilă**
Ambele sunt instrumente de facilitare a deciziilor.	Oferă răspuns la maniera în care obiectivele sunt în curs de realizare.	Oferă răspuns la întrebările ce vizează gradul de realizare a obiectivelor.
Ambele se sprijină pe un ansamblu de indicatori.	Pune accent pe variabilele cheie.	Pune accent pe controlabilitate.
Cercetează cauzele şi tendinţele.	Defineşte noţiunea bottom-up a realizării obiectivelor de-a lungul procesului.	Defineşte noţiunea top-down pentru realizarea actualizării informaţiilor contabile.
Ambele urmăresc adaptarea întreprinderii: - prin obţinerea informaţiilor la timp în structura existentă şi nu prin surse de reorganizare; - la modificarea structurii întreprinderii.	Prezintă informaţii cantitative şi calitative.	Conţine numai informaţii contabil-financiare.
	Numai câteva informaţii sunt consolidate la nivelurile superioare.	Pentru nivelurile superioare, informaţiile financiare sunt consolidate.
	Periodicitate cotidiană, săptămânală sau lunară (flexibile şi adaptate).	Periodicitate lunară.
	Este considerat principalul instrument de informare operaţională.	Instrument de informare în cadrul MIS (Management Information Systems).
	Prezintă informaţii selecţionate.	Neselectivitatea informaţiilor.
	Previziunea acţiunilor viitoare.	Evaluarea efectelor deciziilor luate.
	Integrarea informaţiilor ce sunt în afara sferei controlului.	Integrarea informaţiilor din interiorul sferei de control.

Scanned with OKEN Scanner

În schimb, modelul responsabilității contabile ia în calcul variabilele cu caracter financiar. În concepția bugetară americană, există un sistem de responsabilitate contabilă cu frecvența lunară, în scopul consolidării financiare, de unde rezultă importanța informațiilor de legătură de la un nivel la altul.

În măsura în care tabloul de bord pune accentul pe urmărirea activităților necesare realizării obiectivelor, acesta lasă loc datelor nefinanciare, responsabilitatea contabilă este strict legată de structura bugetară, accentul fiind pus pe datele financiare, chiar și la nivelurile inferioare.

9.5. Integrarea și complementaritatea celor două sisteme

Urmărind poziția ierarhică în întreprindere, cele două instrumente vor trebui să fie utilizate pentru facilitarea luării deciziilor.

Dacă factorul de decizie este la nivelul direcției generale, instrumentul de informație va trebui să fie mai mult de tipul responsabilității contabile, deoarece este vorba de cunoașterea rezultatelor în atingerea obiectivelor. Nu interesează maniera în care acestea au fost realizate. La nivelul unităților operaționale, ceea ce contează în primul rând este înțelegerea modalităților și contextul viitor de realizare a obiectivelor, respectiv apelarea la informațiile structurate în tabloul de bord, acesta din urmă fiind un instrument orientat spre reluarea ciclului scurt.

Tabloul de bord și responsabilitatea contabilă oferă sinteza celor două părți ale activității întreprinderii, prima fiind orientată spre descrierea manierei în care vor fi realizate obiectivele, iar a doua pe nivelurile lor de realizare.

Cele două instrumente nu sunt alternative, ci concomitente și complementare. Tabloul de bord este cronologic anterior responsabilității contabile și bugetelor, deoarece informațiile pe care le cuprinde sunt exprimate în contabilitate în măsura în care sistemul de evaluare va permite acest lucru. Complementaritatea celor două noțiuni și continuitatea dintre ele sunt totalmente în concordanță cu conceptele contabilității de gestiune.

9.6. Capitalul imaterial și tabloul de bord pentru un nou stil de management

Economia modernă este din ce în ce mai imaterială. Întreprinderile de servicii sunt mai numeroase decât cele din sectorul primar și industrial. Două treimi din PNB al țărilor occidentale sunt realizate în sectorul serviciilor.[136]

---

[136] Fustec A., *Le tableau de bord de la performance économique durable et responsable,* în Balantzian G, coordinateur, *Tableaux de bord. Pour diriger dans un context incertain,* Editions d'Organisation, Paris, 2005, p. 63-89. Autorul abordează o temă extrem de generoasă și mai puțin tratată în literatura de specialitate. Informațiile privind capitalul imaterial, uman și social, sunt prezentate în tablouri de bord ale performanței economice durabile și responsabile. Acestea fac posibilă trecerea la un nou stil de management.

Scanned with OKEN Scanner

9.6.1. Capitalul imaterial în context actual

O nouă bogăție: competența

Astfel, fără să analizăm toate consecințele, am intrat în era informației. În această economie, noua bogăție este cunoașterea (competența). Informația devine adesea o necesitate, excesul sau caracterul incomplet al acesteia constituind un lucru dăunător.

Această nouă bogăție, **cunoașterea ca informație**, prezintă ca trăsături:

- informația este nemărginită, prin publicitate, informare electronică, prin site-uri web, fotografii, reuniuni, rapoarte (inteligența sau mintea noastră este copleșită). În schimb, **cunoașterea prin știință este sintetică**, o sinteză pentru acțiune (a ști să faci în spiritul obiectivelor stabilite);
- informația se transmite ușor – este cazul celei relative la exercitarea unei profesii. În schimb, știința se transmite greu. Pentru a deveni specialist într-un domeniu, trebuie să urmezi o facultate;
- informația nu are o mare valoare comercială. În schimb, știința are o mare valoare;
- în fine, informația generează entropie, știința creează structură și armonie.

În ceea ce privește impactul pe care informația îl are asupra cunoașterii, acesta vine din asimilarea informațiilor de către oameni, din trecerea lor prin filtrul gândirii fiecărui individ și transformarea ulterioară în cunoaștere, care survine inevitabil ca urmare a personalizării și însușirii informației de către indivizi. În dezvoltarea cunoașterii la nivel global, atât perfecționarea tehnologiilor, cât și evoluția deontologică sunt determinate informațional. Societatea informațională servește și rezolvării unor probleme de conștiință socială, cum ar fi diferitele grupuri de discuții ecologice, probleme profesionale sau de relație umană.

În concluzie, chiar în întreprinderile industriale, știința a devenit dominantă. Cu nisip, o întreprindere industrială tradițională fabrică sticlă. Cu același nisip, o întreprindere industrială în era științei fabrică microprocesoare. Cunoașterea este prezentă în aceste două activități umane, dar în proporții diferite. Astfel, chiar în întreprinderile industriale, 70% din salariați sunt orientați spre *knowledge workers*.

Principii de complexitate

În economia post-industrială, complexitatea este omniprezentă:

- în cadrul întreprinderilor cu organizări complicate;
- în legăturile dintre societăți, deoarece tendința este de a externaliza din ce în ce mai mult ceea ce nu aparține specializării, în scopul de a fi performant;
- deoarece fluxurile și schimburile sunt în creștere permanentă;
- pentru că totul este bazat pe cunoaștere și informarea este foarte complexă;
- pentru că informația ne copleșește.

Ne aflăm în era cunoașterii la nivel global, ceea ce este complex, dar nu complicat. Fiecare element luat izolat este adesea destul de simplu de înțeles. Complexitatea provine din numărul de parametri, imprecizia măsurării, imprevizibilitatea evoluțiilor, interacțiunile dintre parametri.

Scanned with OKEN Scanner

Într-un astfel de context nou se impun măsurări cantitative şi calitative care scot în evidenţă clarificări, adesea empirice sau comparative, ce reflectă realitatea. Ele sunt adaptate metrologiei mediilor complexe şi permit răspunsul la probleme de genul: Cum se apreciază productivitatea unei echipe comerciale? Cum se măsoară crearea de valoare permisă de un departament informatic? Cum se apreciază eficacitatea unui loc de muncă? Cum se apreciază satisfacţia unui client?

Valoarea întreprinderii este din ce în ce mai imaterială

Întreprinderile pot deveni bogate prin specialiştii lor, prin comercianţi, clienţi, brevete, tehnologie. În fond, ele au o foarte mare **valoare ascunsă**, un puternic capital imaterial care nu este reflectat în bilanţ şi constituie de fapt o mare capacitate de creare a valorilor viitoare.

Prezentarea capitalului imaterial

În cea mai mare parte a cazurilor, întreprinderile se cumpără şi se vând la o valoare mai mare decât valoarea contabilă din bilanţ. Diferenţa dintre aceste două valori poartă denumirea de **goodwill**. Aceasta înseamnă că o întreprindere se acceptă la un preţ mai mare decât valoarea contabilă, deoarece se cumpără şi valoarea ei imaterială.

Dar ce semnificaţie are capitalul imaterial? Acesta este constituit din ansamblul elementelor premergătoare ale prosperităţii şi perenităţii. El este compus din următoarele elemente:

- valoarea clientelei, respectiv numărul de clienţi, fidelitatea, sănătatea financiară, rentabilitatea şi notorietatea lor etc.;
- valoarea oamenilor, respectiv competenţa, motivarea, spiritul de cooperare, din nou fidelitatea dar de înalt potenţial, inclusiv a echipei manageriale;
- valoarea structurii, prin organizarea cunoştinţelor şi competenţelor sistemului de informare, brevetelor, mărcilor etc.;
- capital-furnizorii, respectiv fidelitatea, bonitatea, calitatea, loialitatea etc.;
- la aceste patru elemente fundamentale se adaugă riscurile şi oportunităţile care nu fac parte din averea imaterială a întreprinderii, dar care pot amplifica sau reduce riscurile şi oportunităţile de strategie, riscul geografic de mediu, social, etc.

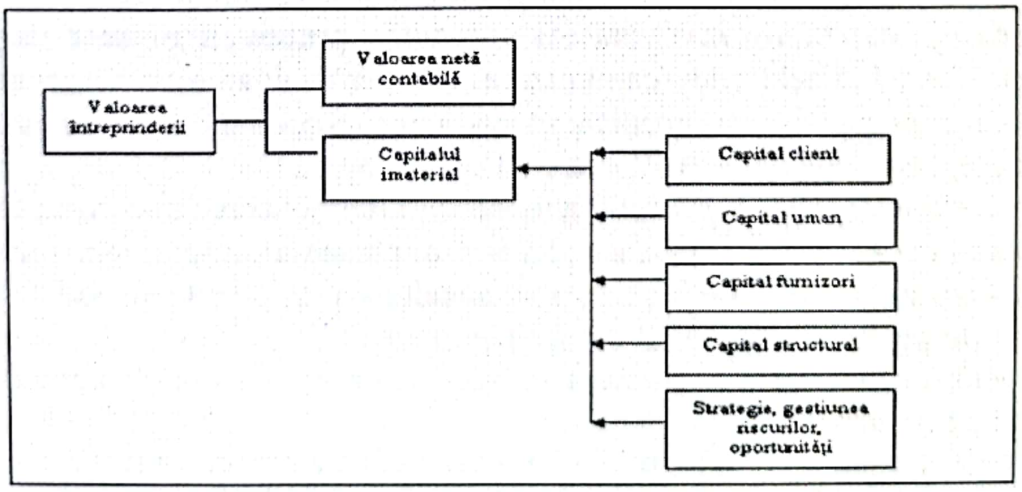


Figura nr. 9.3. - Descompunerea valorii întreprinderii

Scanned with OKEN Scanner

Importanța conceptului

Conceptul de capital imaterial apărut în Suedia în urmă cu aproximativ două decenii se dezvoltă rapid în țările industrializate.

Apariția acestui nou concept derivă din faptul că economia actuală este din ce în ce mai imaterială. Un studiu efectuat de cabinetul Mazars arată că valoarea medie a întreprinderilor este în proporție de două treimi imaterială. Integrând bazele și vârfurile economice, aceste entități se vând la o valoare de trei ori mai mare decât cea reflectată de bilanț. Pe o lungă perioadă, tendința este de creștere. Astfel, conturile unei întreprinderi reprezintă în mică parte adevărata avere și noi nu avem încă instrumente de apreciere a adevăratei valori a întreprinderilor.

Profesioniștii în domeniul contabil-financiar cunosc cu precizie valoarea contabilă, dar nu pe cea imaterială. Ei au creat o multitudine de metode pentru a calcula valoarea globală a întreprinderii: EBIT, DCF, EVA etc.

Metodele cele mai reușite calculează valoarea pe care întreprinderea o poate crea în viitor, ținând seama de planul de afaceri. Dar ce încredere se poate avea într-un plan de afaceri, fără a se cunoaște mijloacele de realizare?

Economiile au nevoie de noi instrumente de finanțare și de calculare corectă a valorii întreprinderii deoarece, dacă se înșeală asupra valorii acesteia, deciziile economice luate (investiții, subinvestiții, dezangajări etc.) se bazează pe criterii incorecte, care pot conduce la decizii similare.

Aplicațiile capitalului imaterial

Actualmente, putem evalua în mod calitativ capitalul client, capitalul uman, capitalul structură și capitalul furnizori. Demersul capitalului imaterial nu poate fi înlocuit cu metodele tradiționale, ci poate fi doar completat.

Aplicațiile capitalului imaterial sunt multiple:

• pentru manager, capitalul imaterial oferă un nou tablou de bord strategic care permite supravegherea punctelor cheie ale bonității întreprinderii: soliditatea furnizorilor, adecvarea competențelor și nevoilor. Dacă o întreprindere pierde 10% din stocuri, nimeni nu este liniștit. Această întreprindere poate pierde 10% din clienți și va înregistra pierderi. În acest caz, trebuie acționat pentru combaterea lor.

• pentru cel care dorește menținerea cursului la bursă sau vânzarea întreprinderii, capitalul imaterial îi permite prezentarea unor argumente convingătoare. Indicele de capitalizare bursieră/valoarea netă contabilă a întreprinderii poate fi foarte ridicat deoarece clienții sunt fideli, mărcile sunt prestigioase, cercetarea și dezvoltarea sunt excepționale.

• pentru investitor, capitalul imaterial permite reducerea riscurilor. Înainte de a cumpăra, dacă se dovedește că 20% din clientela întreprinderii cumpărate prezintă o bonitate redusă va fi necesar să ne adresăm echipei manageriale sau vom urmări un preț mai scăzut;

• pentru bancă acest instrument permite reducerea riscului de nerambursare a creditului pe termen lung;

• pentru asigurator, el permite mai buna evaluare a riscurilor;

• există și posibilitatea măsurării valorii organizațiilor cu scop nelucrativ.

Scanned with OKEN Scanner

Capitalul imaterial înseamnă cunoaştere

Este recunoscută legătura dintre gestiunea cunoaşterii şi crearea de valoare. O analiză a capitalului imaterial şi a semanticii acestuia are în vedere:

- capitalul comercial – clientul ştie că poate avea încredere în întreprindere, el ştie să găsească clienţi, cunoaşte categoriile de clienţi şi tendinţele în domeniu;
- capitalul uman – colaboratorii competenţi sunt pregătiţi, ştiu să lucreze împreună cunosc obiectivele etc.;
- capitalul structural – întreprinderea îşi capitalizează competenţele, mărcile sunt recunoscute, organizaţia capătă experienţă prin învăţare, unele cunoştinţe sunt transformate în brevete, sistemul de informare constituie memoria întreprinderii.

Consecinţe asupra relaţiilor de afaceri

Economia actuală şi afacerile viitorului sunt imateriale, bazate pe competenţă (cunoaştere). Numărul întreprinderilor bazate pe cunoştinţe creşte rapid, acestea constituind componenta de bază a noului tip de economie – economia bazată pe cunoştinţe. Ele se caracterizează prin complexitate, o evoluţie alertă, în consecinţă sunt imprevizibile. Întreprinderea este cea mai importantă componentă a economiei şi societăţii, iar împreună cu cei care le înfiinţează şi dezvoltă, reprezintă principala bogaţie a unei naţiuni.

Pentru a reuşi şi a fi performanţi din punct de vedere economic, trebuie să acceptăm ideea că diferiţii actori economici nu mai sunt interschimbabili.

Dispariţia interschimbabilităţii este consecinţa directă a complexităţii şi a predominanţei cunoaşterii. O întreprindere formează un specialist pe profilul său într-o anumită perioadă. Întoarcerea la investiţii pentru un astfel de profil nu este obţinută decât după 6-7 ani. Un comerciant cunoaşte o mare întreprindere şi dispune de multă experienţă. Plecarea unui colaborator cu un mare potenţial dintr-o întreprindere o costă pe aceasta mai mult de trei ori salariul său anual, ţinând seama de unele lucrări cu costuri ascunse, aşa cum reiese din studierea productivităţii capitalului uman şi a performanţelor resurselor umane.

Atunci când două întreprinderi nu mai dispun de productivitate sporită, există şansa unei pierderi de valoare imaterială. Dacă entitatea nu are bonitate şi prezintă pierderi, nu este de dorit să-şi piardă furnizorii buni, acţionarii sau clienţii. În condiţiile actuale, înlocuirea celor care creează valoare în condiţii avantajoase este foarte costisitoare.

Factorul de reducere a acestor costuri poartă denumirea de „hipercompetiţie". Din raţiuni pur capitaliste, aceasta nu funcţionează.

Întreprinderile sunt astfel constrânse de complexitatea şi rapiditatea schimbărilor de aparenţă, ceea ce înseamnă eforturi pentru o schimbare de ansamblu. Crearea de valoare va avea nevoie din ce în ce mai mult de o stare de spirit care solicită un anumit timp de transformare (ilustrat în figura următoare).

Scanned with OKEN Scanner

Ieri (şi încă astăzi)	De acum înainte (ceea ce ar trebui)
• rigide; • dure, violente; • precare; • hiperconcurenţiale; • bazate pe neîncredere.	• suple şi plastice – schimbările inteligente; • stabile pentru un timp; • căutarea succesului pentru toţi; • bazate pe încredere.

Figura nr. 9.4. - Transformarea relaţiilor de afaceri

Capitalul imaterial conduce la dezvoltarea durabilă

Într-un demers financiar clasic, personalul reprezintă o cheltuială. În abordarea capitalului imaterial, aceasta înseamnă o avere. Conform unei logici pur contabile, în perioade economice dificile, toate cheltuielile pot face obiectul reducerii, inclusiv cele de personal. Conform unui demers imaterial, se va analiza de două ori intenţia de a elimina unele elemente. Pentru „conducerea imaterialului", salariaţii reprezintă o variabilă de ajustare economică. Esenţa acestei dezbateri este crearea de valoare. Destul de uşor, se riscă distrugerea prin eliminarea valorilor ascunse.

Un alt exemplu îl reprezintă fidelitatea clienţilor. Fidelitatea se obţine prin stabilirea unei relaţii de încredere, care decurge dintr-un demers etic al afacerii, înscriindu-se într-o logică de dezvoltare durabilă care va fi în interesul său.

În astfel de condiţii, managementul unei întreprinderi conform demersului capitalului imaterial este considerat un subansamblu al dezvoltării durabile, aşa cum se prezintă în figura nr. 6.4:

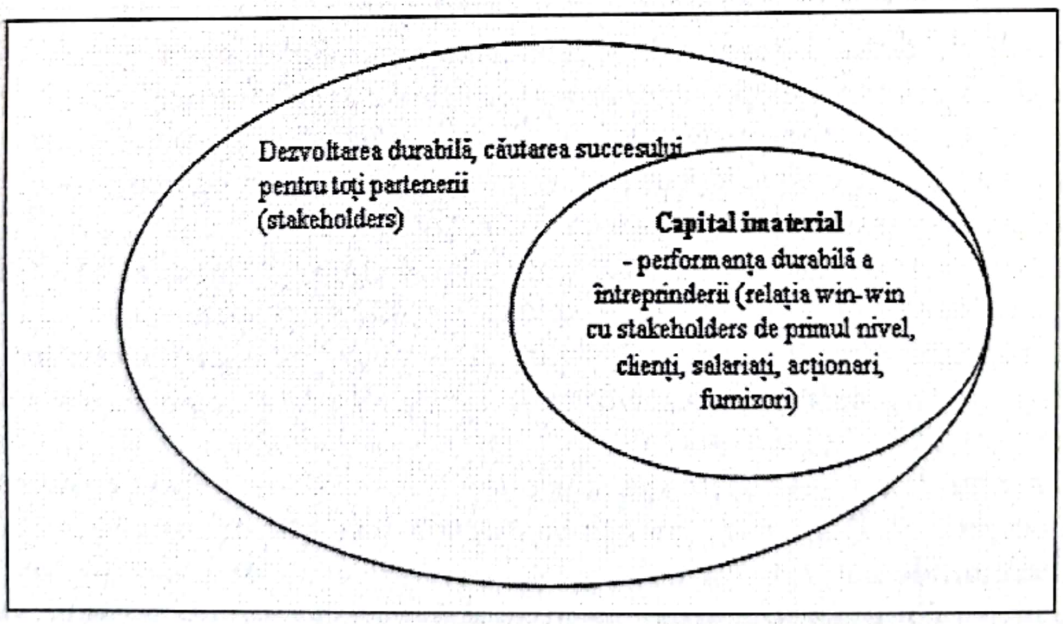


Figura nr. 9.5. - Între capitalul imaterial şi dezvoltarea durabilă există o apropiere importantă

Scanned with OKEN Scanner

9.6.2. Tabloul de bord pentru un nou stil de management

Conținutul tabloului de bord

Măsurarea performanței văzută sub unghiul financiar

Evaluările tradiționale ale performanței întreprinderilor se referă în esență la utilizarea coeficienților (ratios), rezultați din studii și analize pertinente.

Evaluarea politicilor de dezvoltare durabilă a întreprinderilor

Agențiile de notare extra-financiară evaluează comportamentul întreprinderilor în condiții de dezvoltare durabilă.

Modelele de evaluare ale agențiilor de profil se sprijină pe recomandările standardelor de responsabilitate socială și de mediu a întreprinderilor. Acestea emană de la multiple surse, între care ONU, OCDE sau actori independenți cum sunt GRI (Global Report Initiative), care propune un model standard de comunicare instituțională relativ la RSE (Responsabilitatea socio-ecologică).

Actualmente, agențiile menționate iau în considerare referințe privind respectarea drepturilor omului, relațiile manageriale și sociale, noul tip de conducere, politica de mediu, politica în favoarea societății civile.

Maniera de a aprecia responsabilitatea întreprinderii față de chestiunile sociale și de mediu a fost la originea cererii investitorilor etici care doresc să cunoască mai bine practicile întreprinderilor în care se pregătesc să investească. Agențiile își vor vinde evaluările întreprinderilor, fapt ce solicită obținerea unei certificări ISO 9001, comparată cu auditul. Evaluările menționate generează mai multe schimbări:

• *opinia publică* este din ce în ce mai sensibilă la chestiunile de dezvoltare durabilă și, în consecință, întreprinderile au identificat un nou risc în activități – riscul de reputație. Marile întreprinderi au avut o experiență dură în cursul ultimei perioade. O puternică mișcare de opinie în defavoarea unei întreprinderi se exprimă printr-o reducere a vânzărilor și a cursului la bursă.

• *legislația europeană* a impus întreprinderilor cotate să publice în raportul lor anual un capitol asupra politicii lor sociale și de mediu.

• *investitorii instituționali*, chiar dacă nu au un comportament etic, țin seama din ce în ce mai mult de elemente extrafinanciare.

RSE, o evaluare extra-financiară necesară, dar nu suficientă

Responsabilitatea societală sau socială a întreprinderilor (RSE) constituie un concept care integrează activitățile sociale, de mediu, și economice ale unei entități și interacțiunile lor cu părțile interesate pe o bază voluntară. RSE necesită o bună înțelegere a mediului de afaceri, și respectarea echilibrului între interesele părților implicate. Împreună cu dezvoltarea durabilă face obiectul unor controverse multiple. Pentru criticii lor, aceste concepte ascund o formă sofisticată de manipulare a multinaționalelor, în timp ce susținătorii lor, reprezintă începuturile pentru o redefinire a companiei și a relațiilor sale cu societatea civilă și puterea politică. Cu alte cuvinte, ar fi o limitare a dreptului de proprietate al acționarilor în favoarea părților interesate, la nivel național, dar și global, care ar necesita o reconstrucție autentică a contractului social.

Scanned with OKEN Scanner

Notaţia socială şi de mediu are în vedere întrebarea: ce face o întreprindere în favoarea partenerilor de afaceri? Îi respectă ea, este aproape de ei, are ea o adevărată politică de responsabilitate şi de creare a valorii parteneriale (Stakeholder value) mai mare decât valoarea acţionarială (Shareholder value)?

Respectarea încrederii şi eticii sunt valori noi necesare prosperităţii perene a întreprinderilor. Dar trebuie să facem mult mai mult pentru clienţii noştri care sunt rentabili sau puternici din punct de vedere financiar. De asemenea, nu facem destul de mult pentru salariaţii noştri de excepţie. Pentru a beneficia de parteneri de valoare, trebuie să fim respectuoşi, etici, să selectăm cu grijă, să fim exigenţi, performanţi din punct de vedere comercial. Este necesar să cunoaştem care este valoarea clientelei, oamenilor, furnizorilor, pe scurt, care este valoarea partenerilor de afaceri (stakeholders) pentru întreprindere?

Pentru a aprecia performanţa durabilă a întreprinderii, trebuie măsurate responsabilitatea socio-ecologică şi capitalul imaterial. Ce face întreprinderea pentru aceşti parteneri? Ce obţine ea în schimb?

Schema următoare prezintă rolul analizei financiare în raport cu capitalul imaterial şi cu responsabilitatea socio-ecologică:

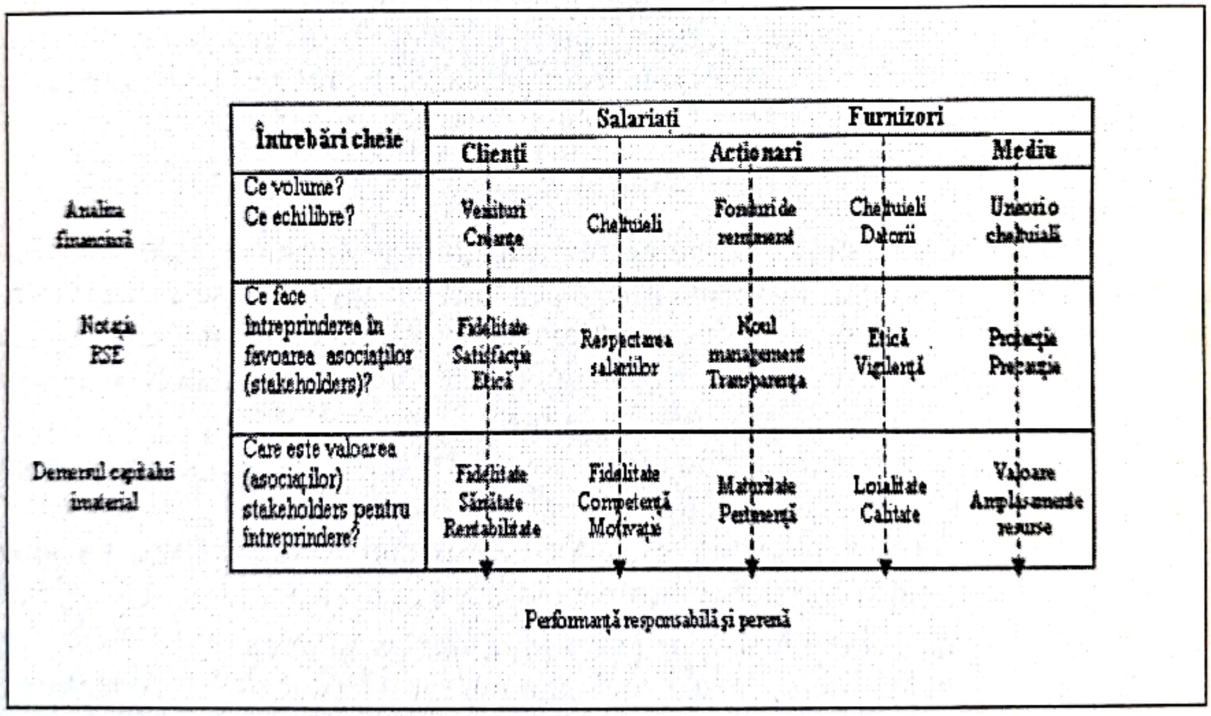


Figura nr. 9.6. - Analiza financiară, notaţia RSE şi capitalul imaterial: trei dimensiuni complementare pentru evaluarea performanţei durabile şi responsabile a întreprinderii

Elaborarea tabloului de bord extra-financiar

În scopul de a obţine o viziune completă a performanţei economice durabile a întreprinderii şi a responsabilităţii sociale şi de mediu, tabloul de bord extra-financiar scoate în evidenţă măsurile în următoarele domenii:

Scanned with OKEN Scanner

Domenii	Subiecte de evaluat cu titlu de responsabilitate socială şi de mediu	Subiecte de evaluat cu titlu de capital imaterial
Clienţii	Calitatea produselor (serviciilor) Securitatea produselor Ecologia produselor (nepoluante, biodegradabile, reciclabile etc.) Etica elaborării afacerilor	Fidelitatea clienţilor Rentabilitatea clienţilor Sănătatea financiară şi solvabilitatea clienţilor Perenitatea avantajului concurenţial şi uzura ofertei
Salariaţii	Respectarea drepturilor fundamentale ale omului Respectarea exigenţelor legate de drepturile salariaţilor Condiţiile de lucru Remunerarea Igiena şi securitatea	Fidelitatea salariaţilor Competenţa salariaţilor Motivaţia Climatul intern şi spiritul de cooperare Împărtăşirea valorilor întreprinderii
Acţionarii	Noul management	Stabilitatea, înţelegere, stare de spirit pe termen lung a acţionarilor
Furnizorii	Responsabilitatea lor socială şi de mediu Etica relaţiilor de afaceri Etica politicii de cumpărare	Calitatea produselor şi prestaţiilor Perenitatea furnizorilor Adecvarea portofoliului furnizorului cu nevoile Calitatea relaţiei cu clientul intern
Structura	-	Cheltuieli de cercetare şi dezvoltare Ştiinţa de a elabora texte Brevete Mărci Sistemul de informare Performanţa organizaţiei Fiabilitatea, calitatea şi flexibilitatea mijloacelor de producţie
Societatea civilă	Mecenat Subvenţii pentru ONG Subvenţii pentru programe destinate populaţiei Subvenţii pentru programe de educaţie	Stabilitatea mediului social Performanţa infrastructurilor

Figura nr. 9.7. - Tabloul de bord extra-financiar

Acest tablou de bord vizează prezentarea unui set de indicatori pentru aprecierea programului potenţial de prosperitate perenă a întreprinderii şi a responsabilităţii sale socio-ecologice (de mediu). În acest context gestiunea mediului este avută în vedere sub aspectul calităţii prin utilizarea unor standarde de tipul Total Quality Environmental Management (TQEM).[137] Este necesar să ne facem o imagine asupra capitalului uman. În acest sens se apreciază două aspecte: mijloacele cu care se dotează întreprinderea pentru a-şi îndeplini obiectivele şi rezultatele pe care le obţine.

[137] Tinsely St., Pillai L., *Environmental Management Systems. Understanding Organizational Drivers and Barriers,* Earthscan, London, 2006, p. 15-19.

Scanned with OKEN Scanner

Tabloul de bord privind capitalul uman presupune criterii de evaluare.

Eficacitatea recrutării	Nr. de posturi conformate / Vezi nr. de posturi libere în timpul anului
Fidelitatea colaboratorilor	Numărul de plecări pe parcursul anului
Fidelitatea conducătorilor	Numărul de plecări de manageri pe an Vechimea membrilor echipei de conducere
Competența conducătorilor	Diferența dintre diplomele salariaților și nivelele de optimum Numărul de experți, de persoane experimentate și competente, de debutanți, de persoane dificile (competență foarte slabă datorită vârstei)
Climatul	Numărul de dosare angajate Frecvența și tonul reuniunilor Existența unei anchete de satisfacție a colaboratorilor sau a unui barometru social Rata de absenteism
Motivația	Numărul de inițiative ale colaboratorilor benevoli și extrafuncționali (cec de calitate, clubul sportiv al întreprinderii, acțiuni de promovare a întreprinderii, viața asociativă) Numărul de situații pe an în care colaboratorii sunt port-drapel al întreprinderii (interviu, participanți la seminarii, importanța cooptării)
Toate criteriile	Avizul clienților asupra capitalului uman (vezi ancheta de satisfacție)

Criteriile sunt ușor de apreciat prin utilizarea unor indicatori simpli.

Motivație	Modalități de comunicare a strategiei și a pieței întreprinderii cu salariații Existența unei direcții de resurse umane Existența unui benchmarking privind salariile Avantaje în afara remunerării, convertite în luni de salariu Rata bugetului CE în raport cu masa salarială
Motivație și competență	Existența de filiere de carieră formalizate, definiții de post redactate Existența de planuri individuale de formare Existența unei carte a valorilor de management Numărul de zile de formare declarate anul precedent
Motivație și climat	Tratamentul licențierilor
Climat	Existența unui intranet cu zona de expresie a salariilor Numărul de sărbători pe an
Recrutare	Parteneriat cu școli

Figura nr. 9.8. - Tabloul de bord privind capitalul uman

Măsuri obiective într-un mediu incert și eterogen

Trăim într-o lume mai complexă, care nu este complicată. Elaborarea tablourilor de bord[138] în acest context este destul de dificilă. Durata lor de viață este scurtă, utilizarea lor este marginală și conținutul instabil.

Realizarea tablourilor de bord presupune o multitudine de inovații în materie și dificultăți explicate astfel:

- datele sunt disparate și greu de colectat, mai ales în întreprinderile mari;
- unitățile de măsură nu sunt comparabile între ele;

[138] Gervais M., *Contrôle de gestion,* 8e édition, Economica, Paris, 2005, p. 619-625. Autorul propune spre dezvoltare o temă generoasă – Tablourile de bord cu orientare strategică.

Scanned with OKEN Scanner

• metodele de măsurare adaptate diferiților indicatori sunt numeroase – calcule, expertize, audituri, sondaje.

Elaborarea unui asemenea tablou de bord eficace trebuie să permită luarea deciziilor. În acest context, este necesară aplicarea următoarelor principii:

• valorează mai mult să aprinzi o mică sursă de lumină decât în obscuritate;

• utilizarea și interpretarea unui sistem de măsurare complex care se ameliorează în timp;

• elaborarea unui sistem de indicatori complex este cu atât mai necesară cu cât se acceptă caracterul relativ al măsurării (aplicată într-un context spațial sau temporal restrâns);

• în acest cadru, pentru agregarea indicatorilor în unități compatibile între ele, soluția constă în transformarea lor în note reprezentative și performante. Aceste note apreciază nivelul atins în măsurare în raport cu un scop.

Colectarea datelor sistemului de informare

Există cinci tipuri de date care participă la constituirea unui tablou de bord al performanței economice durabile și responsabile:

• date elementare prezentate în sistemul de informare al întreprinderii;

• date declarative, verificabile, obținute prin interviuri (exemplu: Aveți certificare ISO 9001? Răspunsul „DA" este însoțit de certificat);

• date declarative neverificabile sau greu verificabile (exemplu: Reformați sistemul de securitate într-un astfel de domeniu?);

• date statistice obținute prin anchetă sau sondaj;

• estimări prezentate de evaluatori.

Sistemul trebuie să trateze în mod specific aceste surse de informații apoi să le agrege conform metodei. Schema următoare ilustrează această conceptualizare a consolidării datelor.

Caracteristicile unui sistem de informații (SI) privind capitalul imaterial sau al dezvoltării durabile sunt următoarele:

• colectarea de informații rezultate din alte sisteme în esență SI comercial, SI tehnic, SI financiar etc.;

• date elementare foarte numeroase și foarte variate;

• agregări și calcule complexe pentru a răspunde la întrebări multiple:

- chestionare RSE (mai multe sute de întrebări);

- modelul capitalului imaterial – cu o multitudine de indici ai responsabilității umane, cu date financiare și comerciale;

• un nou referențial comun, cu norme internaționale, naționale și sectoriale.

Scanned with OKEN Scanner

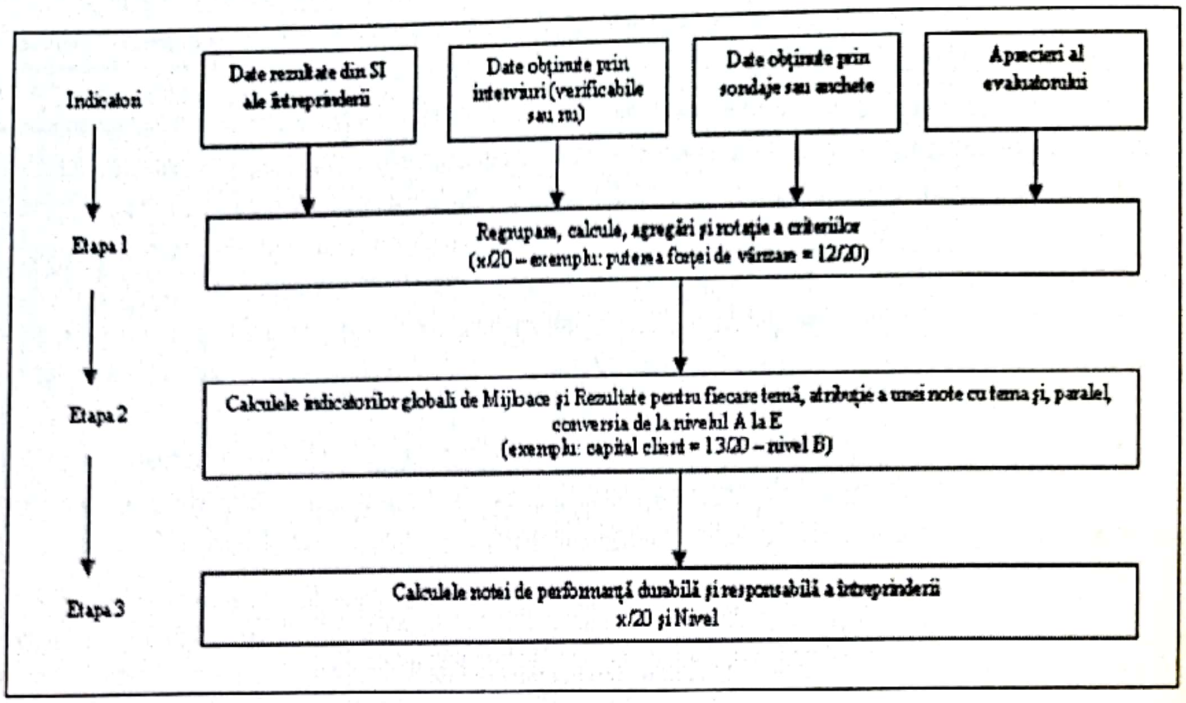


Figura nr. 9.9. - Diferitele nivele de agregare a datelor pentru stabilirea unui tablou de bord al performanței economice durabile și responsabile (PEDR)

Concluzie

În perspectiva provocărilor viitoare, privind managementul capitalului imaterial și dezvoltarea unei economii care protejează oamenii și mediul, problema tablourilor de bord, a indicatorilor și în general a măsurilor de realizare a acestora, ocupă un loc central.

Secolul XXI va fi cel al reglementării și controlului. În acest context apar cel puțin două aspecte esențiale:

• trebuie să dezvoltăm o adevărată voință colectivă. Sfidarea majoră se situează la acest nivel;

• dar trebuie să fim capabili să evaluăm acțiunile noastre. Sunt ele bine sau rău orientate, utile, necesare, suficiente?

Pentru a răspunde acestei a doua exigențe sunt necesare sisteme performante de măsurare și control.

Tablourile de bord cu orientare strategică

Tablourile de bord cu orientare strategică[139], constituie sisteme de indicatori care caută să măsoare performanța globală (și evoluția) în diferite dimensiuni constitutive. Ele permit clarificarea obiectivelor strategice și exprimarea lor în valori țintă concrete. De asemenea, ele asigură o dezvoltare a politicii generale în interiorul organizației și o întoarcere la strategie pentru desăvârșirea treptată a acesteia. Sunt posibile trei sisteme de analiză:

- tabloul de bord echilibrat imaginat de R Kaplan și D. Norton. Acest

[139] Gervais M., *Contrôle de gestion*, 8e édition, Economica, Paris, p. 619-633. Autorul ne-a obișnuit de mai multe decenii cu lucrări de referință în domeniul controlului de gestiune, și în special privind demersul tabloului de bord echilibrat, prospectiv.

Scanned with OKEN Scanner

instrument rămâne orientat pe performanţa financiară şi valoarea pentru acţionar. Evaluările operaţionale se bazează pe satisfacţia clientelei, experienţa organizaţională şi dezvoltarea umană care încearcă să aprecieze mijloacele puse în operă pentru a realiza scopul dorit, performanţa economico-financiară;

- un tablou de bord care aşează în centrul raţionamentelor capitalul imaterial al întreprinderii (experimentat de L. Edvisson) are în vedere dezvoltarea competenţelor individuale şi organizaţionale;

- un sistem care se bazează pe criterii utilizate pentru satisfacerea normelor ISO sau pentru a concura pe baza premiilor de promovare a calităţii (premiul Malcolm Baldridge, premiul European Foundation for Quality Management).

A. Tabloul de bord echilibrat al lui R. Kaplan şi D. Norton

În aplicarea strategiilor[140] conducătorii întâlnesc mai multe dificultăţi:

- obiectivele strategice sunt insuficient exprimate în obiective operaţionale. Comunicarea strategiei se limitează la un discurs de intenţii fără a preciza orientările fiecărui partener;

- resursele nu sunt întotdeauna alocate funcţie de obiectivele strategice. Reflecţia strategică este menită nivelelor superioare de conducere. Ea generează un plan (de la 3 la 5 ani) care nu este întotdeauna difuzat de ansamblul responsabililor. Alocarea resurselor este realizată prin procedura bugetară. Aceasta este monitorizată de direcţia financiară, fără referinţe la obiectivele strategice;

- conducătorii sunt preocupaţi de termenul scurt în defavoarea strategiei (obligaţia de a avea un curs bursier care se menţine pentru satisfacerea acţionarului etc.). După R. Kaplan şi D. Norton, aceste obstacole pot fi surmontate creând un sistem de măsurare echilibrat al performanţelor globale.

Tabloul de bord prospectiv sau echilibrat (balance scorecard) constituie un instrument care oferă o reprezentare operaţională a performanţei globale a firmei, permiţând în acelaşi timp ghidarea şi evaluarea strategiei.

Tabloul de bord echilibrat (The Balanced Scorecard) a fost formulat de către Robert S. Kaplan şi David P. Norton în 1992, ca rezultat al unui proiect de cercetare de un an de zile derulat în cadrul a 12 companii considerate „numărul 1" în domeniul măsurării performanţei la acea dată. În esenţă două idei, aparent simple, formează fundamentul acestei metode:

---

[140] Glynn J.J., Murphy M.P., Perrin J., Abraham H., *Accounting for Managers*, 3rd edition, Thompson Learning, London, 2003, p. 560-575. Autorii prezintă contabilitatea afacerilor strategice, având în vedere influenţele mediului asupra structurii organizaţionale, evaluarea strategiei de conducere în diferite ramuri de activitate şi aspecte privind noua contabilitate(the new accounting) şi necesitatea utilizării tabloului de bord echilibrat. Aceasta vizează integrarea financiară şi operaţională a informaţiei folosită pentru implementarea planificării strategice şi a controlului planurilor. Autorii subliniază perspectivele pentru performanţele şi succesele firmelor, a schimbărilor în practicile contabilităţii de gestiune (Tabără N. – Contabilitate şi control de gestiune, studii şi cercetări, Editura TipoMoldova, Iaşi, 2004, p. 121-134: contabilitatea de gestiune şi poziţionarea strategică a întreprinderii, contabilitatea în condiţiile tehnologiei avansate, realizarea întregului potenţial al contabilităţii în vederea poziţionării strategice.

Scanned with OKEN Scanner

- pentru ca organizaţiile să aibă succes pe termen lung, trebuie satisfăcute aşteptările a trei categorii principale de stakeholderi: acţionarii, clienţii şi angajaţii. Chiar dacă afacerea are succes pe termen scurt, dacă ignoră aşteptările uneia din aceste trei categorii, performanţele sale pe termen lung vor avea de suferit.

- toate cele trei categorii de stakeholderi sunt interdependente. Atitudinile şi comportamentele angajaţilor au impact asupra gradului de satisfacere a consumatorilor şi de reţinere a acestora. La rândul lor, atitudinile şi comportamentele consumatorilor influenţează satisfacerea acţionarilor şi păstrarea lor. În final, satisfactia acţionarilor o influenţează pe cea a angajaţilor prin recompense, stimulente sau prin investiţii în dezvoltarea profesională a acestora.

I. Principii şi conţinutul sistemului de măsuri echilibrat

Demersul propus solicită o formalizare a strategiei după distanţarea la nivel operaţional de obiectivele de performanţă care decurg (optica top down). Ea caută: să urmărească factorii determinanţi ai performanţei şi nu doar aspectele financiare. Pentru a obţine rezultatul global cel mai ridicat posibil, este necesar să oferim prestaţii de calitate şi să influenţăm astfel procesele. Se propune astfel măsurarea cu mai multe categorii de indicatori:

- financiari (în scopul aprecierii performanţelor economice);
- de nivel de satisfacţie a clientului (performanţa economică funcţie de răspunsurile oferite de aşteptările consumatorilor);
- de procese interne (ameliorarea procesului de inovare, producţie şi mentenanţă exprimate prin costuri mai reduse);
- de experienţă organizaţională (formarea, dezvoltarea competenţelor). Controlul tabloului de bord prospectiv (balanced scorcard), clarifică obiectivele nefinanciare care trebuie îndeplinite pentru realizarea obiectivelor financiare;
- de sens în evidenţierea relaţiilor cauză-efect între performanţele operaţionale şi rezultatul strategic;
- de monitorizare a funcţionării întreprinderii şi nu de a controla numai rezultatele. Kaplan şi Norton sugerează identificarea unor indicatori de măsurare a rezultatului (loging indicators), a căror ieşire intervine după terminarea acţiunii şi a indicatorilor avansaţi (leading indicators), situaţi mai în amonte în timp, care joacă un rol de semnal de alarmă înainte ca performanţa să se degradeze. Spre exemplu, dacă rezultatul este gradul de satisfacţie al clienţilor, conform criteriilor şi ratelor de eroare sau timpului de răspuns la solicitările clienţilor, întreprinderea poate reacţiona mai rapid la o abatere.

Scanned with OKEN Scanner

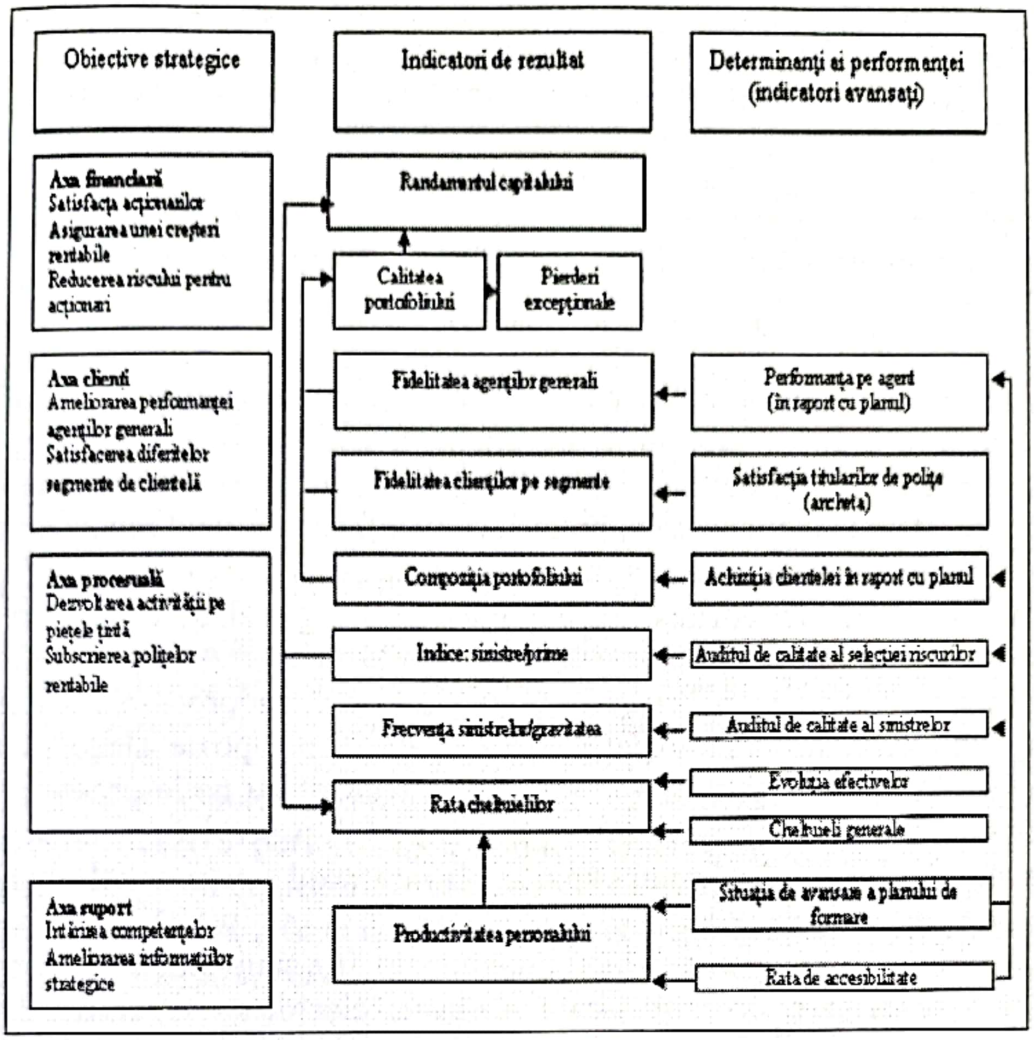


Figura nr. 9.10. - Sistemul de măsurare echilibrat al Asigurărilor Naționale

Sursa: Kaplan R., Norton D., *Op.cit.*, p. 169

Figura anterioară, care prezintă sistemul de măsurare echilibrat al Asigurărilor Naționale, se limitează la aspecte strategice cheie:

• *Indicatorii financiari* – depind de strategia adoptată. De exemplu, o entitate în creştere va avea un indice de sporire a cifrei de afaceri funcție de procentajul vânzărilor la noile produse sau pe noile piețe.

	Strategia de retragere	**Strategia de menținere**	**Strategia de creştere**
Optimizarea veniturilor	Rentabilitatea pe linie de produs sau categorie de clienți. Procentajul de clienți nerentabili	Rentabilitatea pe linie de produs sau categorie de clienți privind noile aplicații ale produselor existente	Rata de creştere a cifrei de afaceri pe segment. Parte din cifra de afaceri generată de noile produse sau noii clienți
Productivitate	Conturi unitare	Cost comparat cu cel al concurenților. Rata de reducere a costurilor. Cheltuieli indirecte (provenite din vânzări)	Cifra de afaceri pe angajat

Scanned with OKEN Scanner

Utilizarea activelor	Timpul de întoarcere a investiţiilor. Rata de utilizare a activelor	Nevoia în fond de rulment. Rentabilitatea capitalului pe categorie de active. Rata de utilizare a activelor	Investiţiile (în procente din vânzări). Cheltuieli de cercetare-dezvoltare (în procente din vânzări)

Figura nr. 9.11. - Identificarea indicatorilor financiari specifici

Sursa: Kaplan R., Norton D., *Op.cit.*, p. 67

• *Indicatorii clienţi* – sunt relativ clasici: parte de piaţă, nivel de satisfacţie şi rata de fidelitate a clienţilor, număr de clienţi noi, rentabilitate pe categorie de clienţi. Indicatorii de monitorizare se asimilează atributelor oferite: cele relative la produs sau prestare (funcţionalitate, preţuri, calitate), cele privind relaţia cu clienţii, cele legate de imaginea şi reputaţia mărcii. Selecţia criteriilor depinde de faptul că, segmentul considerat, întreprinderea, continuă o strategie slabă de preţuri sau de calitate a prestaţiei.

• *Indicatorii „procese interne"* – se limitează la procesele cheie. Spre exemplu, dacă rapiditatea inovaţiei este esenţială, firma poate alege să urmeze dezvoltarea şi să aştepte procentajul vânzărilor realizat cu noile produse. Se vor avea în vedere procesele de dezvoltare a produsului şi serviciului după vânzare deoarece au un rol din ce în ce mai important în contextul concurenţial actual.

• *Indicatorii „experienţă organizaţională"* – se referă la: nivelul de satisfacţie şi competenţă a personalului, funcţionalităţile şi nivelul de performanţă a sistemului de informare, precum şi calitatea sistemelor de management. Deciziile luate în această perspectivă generează un efort de formare, o modificare a sistemului de remunerare şi de punere la dispoziţia responsabililor, a unui instrument de acces la informaţie în timp real. Indicatorii de monitorizare sunt:

- abaterea dintre nivelul de competenţă vizat şi situaţia actuală;
- procentajul cheltuielilor cu clientela, în conformitate cu noile norme;
- rata de echipare cu mijloacele informatice adecvate a cheltuielilor cu clientela.

Experienţa primelor firme care au utilizat TBE a demonstrat că acesta satisface câteva nevoi manageriale importante:

– TBE reuneşte, într-un singur raport, multe elemente aparent disparate ale ale unui plan concurenţial: orientarea către client, reducerea timpului de răspuns, promovarea lucrului în echipă, reducerea timpilor de lansare a produselor noi, managementul pentru dezvoltarea pe termen lung, etc.

– TBE protejează împotriva sub-optimizării. Forţând managerii de vârf să ia în considerare simultan toate măsurile operaţionale importante, TBE le permite să observe dacă îmbunătăţirile dintr-un domeniu nu au avut cumva loc în detrimentul deteriorării altor domenii. Chiar şi cel mai bun obiectiv poate fi realizat prost.

II. Interesul şi limitele instrumentului

Tabloul de bord echilibrat oferă un model coerent al performanţei. El facilitează aplicarea strategiei şi permite o reflecţie privind pertinenţa opţiunilor.

Scanned with OKEN Scanner

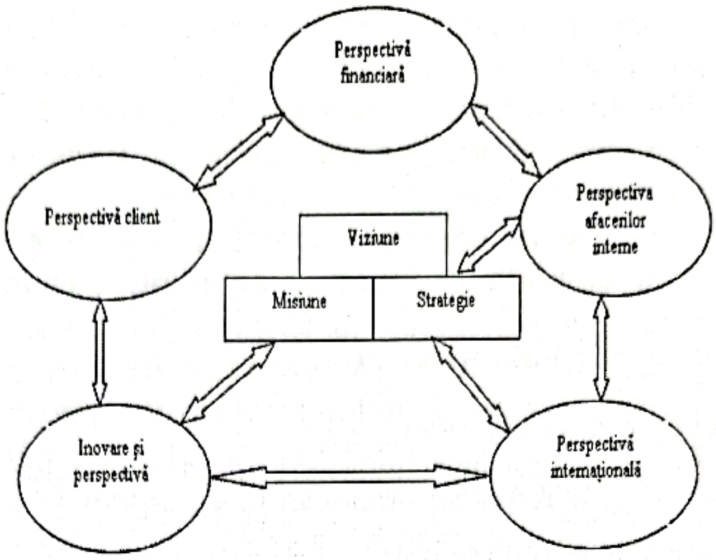


Figura nr. 9.12. - Un tablou de bord echilibrat adaptat organizațiilor internaționale

Sursa: Landry S., Chan W., Jalbert, *Balanced scorecard for multinational*, Journal of Corporate Accounting and Finance, 2002, p. 38 – după Nobes C., Parker R., *Comparative international accounting*, Eight Edition, Prentice Hall, Edinbourgh, 2004, p. 535

Un asemenea tablou de bord adaptat organizațiilor internaționale constituie o prezentare unificată a performanței. Caracterul sintetic al indicatorilor permite evitarea unei dispersii de instrumente elaborate de diferite direcții ale întreprinderii.

Acest instrument face cunoscută strategia tuturor membrilor organizației care exprimă sub forma unui ansamblu coerent obiective operaționale coordonate, ușor de înțeles și măsurabile. Într-un context de concurență și de fuziune, avem în vedere o calitate esențială de a reuni toate energiile.

• *Un ajutor în aplicarea strategiei*

Tabloul de bord prospectiv sau echilibrat (balanced scorecard) permite cea mai bună comunicare a strategiei către unități. Adesea conducătorii își limitează mesajele lor la intențiile strategice. Această atitudine este insuficientă pentru a transmite liniile directoare clare. Tabloul de bord menționat exprimă strategia în obiective concrete și precizează legăturile cauză-efect dintre acestea.

Tabloul de bord echilibrat oferă de regulă date privind execuția proiectului. Acest instrument informează mai bine personalul asupra rezultatelor eforturilor, ceea ce ar trebui să mobilizeze mai mult. El permite concentrarea resurselor asupra inițiativelor strategice cele mai pertinente.

• *Un ajutor pentru validarea pertinenței opțiunilor strategice*

Deoarece tabloul de bord prospectiv sau echilibrat regrupează indicatori privind toate aspectele critice ale realizării strategiei, cu accent pe indicatorii care se orientează mai mult pe obiective, domeniul mai slab devine ușor de identificat.

• *Limitele tabloului de bord echilibrat*

Distincția între indicatorii de acțiune și cei de rezultat este adesea ambiguă. Cea mai mare parte a indicatorilor sunt de rezultat (loging indicators), care privesc performanța financiară, iar cei de acțiune (leading indicators) sunt relativi la

Scanned with OKEN Scanner

procesele interne şi la experienţa organizaţională.

Referindu-se la procese care privesc clientul şi dezvoltarea competenţelor, tabloul de bord echilibrat utilizează o perspectivă procesuală. Însă aceasta poate intra în contradicţie cu logica verticală a instrumentelor sistemului bugetar.

Tabloul de bord echilibrat permite mai buna monitorizare a strategiei, dar nu se dispensează de un sistem de supraveghere pentru o evoluţie mai facilă. Indicatorii folosiţi nu informează totuşi asupra factorilor de schimbare a mediului.

B. Modelul capitalului imaterial

I. Capitalul imaterial al firmei

Capitalul imaterial al firmei cuprinde două elemente: capitalul uman şi capitalul structural.

Capitalul uman se compune din:

- competenţa angajaţilor, măsurată prin cunoştinţe şi pricepere (talent şi experienţă);
- atitudinile estimate prin motivatie, comportamentele şi conduitele;
- agilitatea intelectuală, respectiv dorinţa lor de a aprofunda cunoştintele, de a căuta să dobândească noutăţi şi aptitudinea lor de a integra aceste noi capacităţi în funcţionarea întreprinderii. Aceasta se măsoară prin indicatori de inovare, imitare, adaptare, formarea ideilor.

Nicio întreprindere nu poate fi proprietara capitalului său uman.

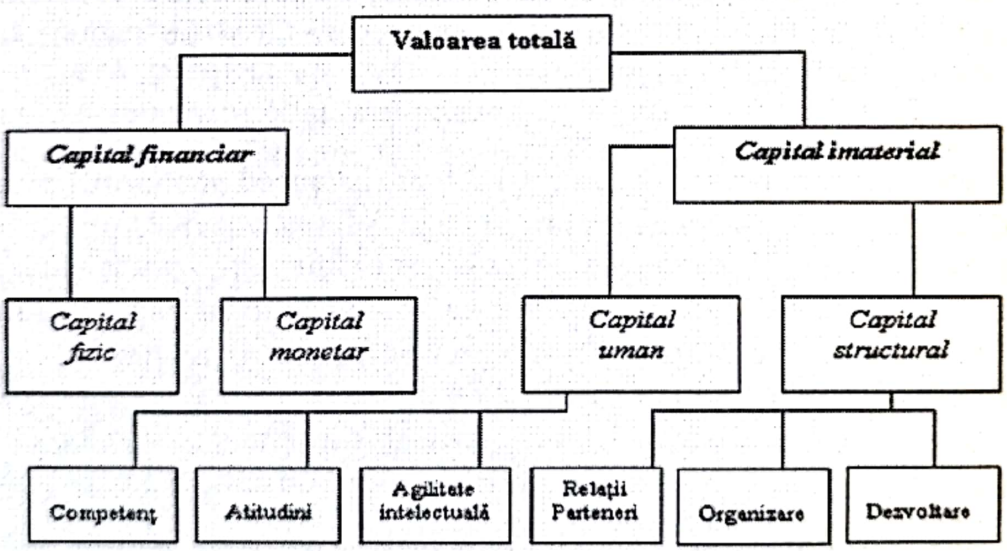


Figura nr. 9.13. - Arborele valorii

Sursa: Roos J.J., Ross G., Dragonetti N., Edvisson L., *Intelectual capital navigating the new business landscape*, London, Macmillan, 1997, p. 57

Capitalul structural înglobează:

- relaţiile cu partenerii întreprinderii (clienţi, furnizori, acţionari şi alţi parteneri);
- organizarea firmei (infrastructura, procesele, cultura acesteia) respectiv

Scanned with OKEN Scanner

sistemele, instrumentele şi modalităţile de funcţionare pe care ea le utilizează pentru accelerarea circulaţiei cunoştinţelor în cadrul acesteia şi în exterior;

- reînnoirea şi dezvoltarea, măsurate prin numărul de produse noi, formarea (pregătirea personalului), cheltuielile de cercetare-dezvoltare, brevete, licenţe sau mărci înregistrate. Spre deosebire de capitalul uman, capitalul structural poate fi deţinut, cumpărat şi vândut.

Investiţiile imateriale devin tot mai importante comparativ cu cele materiale (fizice), prin cheltuielile din ce în ce mai semnificative pe care le angajează o întreprindere pentru conceperea, inovarea, formarea, organizarea sau exploatarea unor noi ocazii de piaţă. Importanţa tot mai mare a investiţiilor imateriale în creşterea performanţei şi competitivităţii impune o abordare şi un tratament contabil adecvat pentru o raportare financiară relevantă şi credibilă.

II. Incidenţa capitalului imaterial asupra modelării tabloului de bord strategic

• *Principii generale*

Tabloul de bord strategic se bazează pe capitalul imaterial, experimentat de societatea suedeză Skandia AFS, sub conducerea lui L. Edvinsson.[141]

Prezentarea sa schematică este înşelătoare. Modelul reia cele patru dimensiuni ale tabloului de bord echilibrat la care adaugă un bloc suplimentar: dimensiunea umană. Optica este totuşi diferită. Pentru prezentare se utilizează metafora casei. Axa financiară ar fi considerată casa: ea rezumă ceea ce a fost în trecut. Indicatorii din acest domeniu sunt clasici, dar pot fi introduse noile dimensiuni: indici de viteză, de calitate. Pereţii casei ar constitui axa clienţilor şi axa proceselor. Rămâne crearea de valoare pe care întreprinderea o poate crea astăzi. Fundaţiile casei corespund axei reînnoirii şi dezvoltării. Acest domeniu reprezintă modul în care întreprinderea îşi pregăteşte viitorul (reînnoirea ofertei şi distanţa pe care o ia faţă de trecutul său). Axa clienţi, axa proceselor, axa reînnoirii şi dezvoltării constituie capitalul structural al întreprinderii. Axa umană sau capitalul uman este în centrul casei (construcţiei). Ea irigă toate celelalte domenii ale capitalului imaterial. Aceasta corespunde competenţelor şi atitudinilor salariaţilor dar şi angajamentului întreprinderii de a le menţine la nivel adecvat.

În acest model, indicatorii care privesc capitalul uman au aproape aceeaşi pondere ca şi indicatorii celorlalte patru orientări.

---

[141] Edvinsson L., Malone M., *Le capital immaterial de l'entreprise*, Maxima Laurent du Mesnil Editeur, Paris, 1999, în Gervais M., *Contrôle de gestion, Op.cit.*, p. 619-633.

Scanned with OKEN Scanner

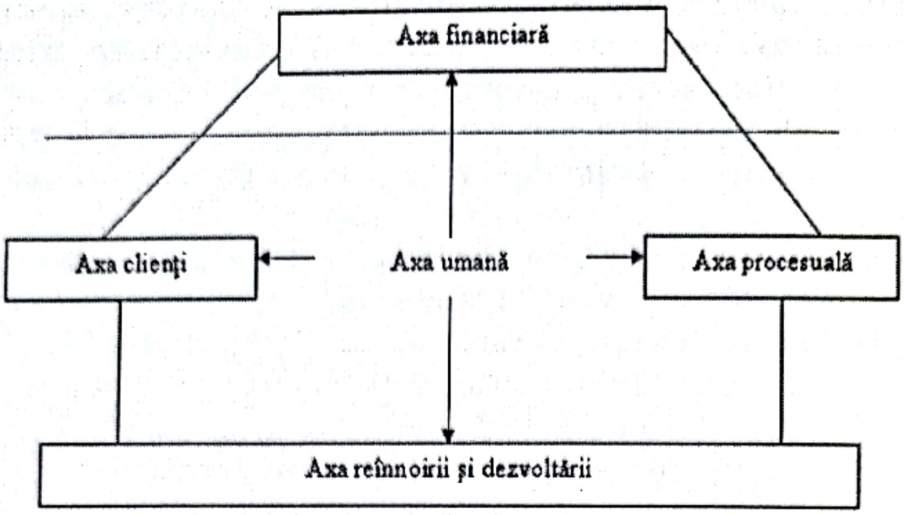


Figura nr. 9.14. - Modelul Tabloului de bord strategic

• *Analiza detaliată*

Axa financiară arată modalităţile în care capitalul uman se transformă în mijloace de trezorerie. Ea cuprinde indicatori clasici cum ar fi: randamentul activelor nete cifra de afaceri/total active, dar el integrează şi un demers care caută să aprecieze modul în care capitalul imaterial se transformă în valoare financiară.

Mai mulţi indici (total active/număr de angajaţi, cifra de afaceri pe angajat, beneficiu pe angajat, valoare adăugată pe angajat) sunt orientaţi pe productivitatea salariaţilor. Alţi indicatori evaluează ponderile activităţilor noi sau noii clienţi în performanţă (cifra de afaceri realizată cu noii clienţi, noile activităţi/cifra de afaceri totală, investiţii în cercetare-dezvoltare).

O a treia categorie măsoară atitudinile şi competenţele personalului care contribuie la fidelizarea clientelei (timpul consacrat clienţilor/timpul de prezenţă al salariatului, numărul de clienţi pierduţi comparat cu media pieţei).

Alţi indicatori (cheltuieli informatice/cheltuieli administrative, valoare adăugată/număr de persoane în servicii informatice, investiţii informatice, se referă la modul în care se utilizează informaţia care poate spori valoarea întreprinderii.

Axa clienţi identifică cinci aspecte:

- tipul de clienţi. Care este profilul clientului, prin ce este el coerent cu evoluţia pe termen lung a entităţii? Ce categorie trebuie să atragă în cercetare?

- gradul de fidelitate a clientului. Care este indicele de reînnoire? Care este durata medie a relaţiei cu un client? Cum se situează aceste cifre în raport cu media sectorului?

- rolul clientului. Ce rol joacă în conceperea, fabricaţia, livrarea sau întreţinerea produsului? Care este valoarea adăugată a ei faţă de concurenţă?

- asistenţa la client. Tehnologiile specifice programelor de acţiune şi localurile servesc la asigurarea unui foarte bun nivel de satisfacere a clientului? Care este suma cheltuielilor de service după vânzare la client? Care este nivelul indicelui investiţii în informatică/service şi asistenţă la client?

- reuşita relaţiei clienţi. Aceasta se exprimă prin părţile de piaţă detinute,

Scanned with OKEN Scanner

suma anuală a cumpărărilor pe client, proporţia reclamaţiilor, ponderea noilor clienţi în cifra de afaceri, indicele de satisfacţie al clientelei etc.

Axa procesuală se referă mai ales la infrastructura informatică. Acest bloc încearcă să evalueze randamentul şi vârsta echipamentelor şi contribuţia lor la productivitate şi la valoarea creată de întreprindere. Vârsta este apreciată prin date cum ar fi echipamente informatice: costul de înlocuire a echipamentelor informatice care nu mai sunt fabricate etc. Randamentul este estimat prin viteza de calcul şi capacitatea de stocare a calculatorului; timpul de tratare a datelor, nivelul de cunoaştere în informatică a utilizatorilor. Reconstrucţia prin productivitatea şi valoarea creată este înţeleasă prin: cheltuielile angajate în informatică/număr de salariaţi, contribuţia informaticii de cel puţin doi ani la obiectivele de calitate, costul unei erori administrative etc.

Axa reînnoirii şi dezvoltării priveşte modul în care întreprinderea are în vedere sesizarea oportunităţilor viitoare. Aici se constată dificultatea de a identifica tendinţele referitoare la indicatori, şansele de a descoperi ceea ce se va dovedi decisiv. Indicatorii respectivi se referă la mai multe domenii:

- evoluţia nevoilor clienţilor;
- atragerea întreprinderii pe pieţe (evoluţia mărcilor, participarea firmei la iniţiativele sectorului;
- contribuţia noilor pieţe la profitul întreprinderii;
- ponderea noutăţilor în produsele şi serviciile realizate;
- rolul partenerilor în dezvoltarea firmei;
- evoluţia prevăzută a infrastructurii lor, a nivelului de pregătire şi a dinamismului colaboratorilor.

Indicatorii pot fi: suma investiţiilor realizate pentru dezvoltarea relaţiilor cu clienţii; contribuţia reţelei de comunicare a întreprinderii la cifra sa de afaceri, investiţiile în programe de supraveghere strategică, în servicii noi la clienţi, în dezvoltarea noilor pieţe şi/sau în dezvoltarea parteneriatului, partea produselor noi (cel puţin doi ani) în ansamblul gamei, numărul de brevete înregistrate, vârsta medie a brevetelor, ponderea resurselor consacrate cercetării dezvoltării, numărul de produse concepute în colaborare cu partenerii, numărul de angajaţi ai societăţii pe posturi în sediile întreprinderii, indicele cheltuieli de formare/numărul angajaţilor, motivarea personalului, cheltuielile de marketing pe client, etc. Pentru a aprecia rolul dimensiunii umane, distingem:

- colaboratorii care lucrează la locul de muncă. Firmele au din ce în ce mai puţină nevoie de personal ca prezenţă fizică (numărul lor tinde să se reducă). Aceşti angajaţi realizează sarcinile dificile. Ei trebuie să răspundă chestiunilor şi sarcinilor dificile, în timp ce alţii lucrează şi doresc să li se încredinţeze misiuni importante;
- operatorii la calculator îşi efectuează sarcinile fără restricţie profesională.

Ei lucrează totuşi sub presiunea mediului familial. Timpul lor de lucru este incomplet. Ei suferă de un sentiment de izolare care se poate exprima printr-o pierdere de loialitate, o anumită moralitate, respectiv o diminuare de creativitate;

- voiajorii. Este vorba de comercianţi sau cadre care, echipaţi cu telefon şi calculatoare portabile, sunt în deplasare aproape permanentă. Aceşti salariaţi

Scanned with OKEN Scanner

trăiesc o situație paradoxală. Se simt excluși din cotidianul întreprinderii fiind totuși în centrul procesului de creare a valorii;

- salariații liberi. Ei corespund unui număr de trei grupuri. Primul este constituit din funcționari detașați la un furnizor, client sau partener strategic. Acest personal suferă cu atât mai mult de sentimentul izolării, deoarece evoluează într-un mediu foarte diferit de al lor. A doua categorie regrupează salariații contractualii stagiari, angajații parțial, consultanții, etc. Loialitatea acestor indivizi față de întreprinderea care îi utilizează, este problematică. Unii dintre ei se pot simți foarte legați (stagiar căruia i se întocmește un contract cu durată nedeterminată), alții nu recunosc că autoritatea întreprinderilor lor este aparentă sau nu recunosc aici una. A treia grupă corespunde colaboratorilor care au mai multe salarii. Aceste persoane, zilierii timpurilor moderne, nu sunt mai fidele față de funcționarii lor față de consumator într-un magazin obișnuit.

Managerii personalului care nu lucrează în localuri ale întreprinderii (voiajori, detașați la un partener) solicită recurgerea la comunicații electronice (Intranet, Internet) la evenimente care pot favoriza întâlnirile sau orice sistem care ar putea reanima sentimentul apartenenței la întreprindere. Personalul cu statut precar, consultanții și multisalariații vor fi motivați de calitatea proiectelor la care participă și printr-o remunerare substanțială imediată. Sistemele de animare diferențiate sunt astfel indispensabile pentru administrarea ansamblului. Problematica acestor diferite categorii este luată în considerare într-o manieră clasică. Criteriile utilizate au în vedere motivația personalului și delegarea responsabilităților (sondajele sunt realizate de personal) la numărul mediu al anilor de prezență în întreprindere (o cifră de afaceri foarte ridicată constituie un pericol pentru valoarea capitalului imaterial), diversitatea experiențelor și stilurilor de management (estimată printr-un indice puternic reductor: numărul de femei care ocupă funcții pe bază de contract), gradul de reînnoire a competențelor (timp petrecut pentru formare) și numărul de salariați ai întreprinderii supra numărul de salariați din diferite alianțe (aprecierea demultiplicării în rețea). Această listă este completată de indicatori cum sunt: procentajul colaboratorilor permanenți angajați deplin în raport cu numărul total de salariați (dacă nucleul central de colaboratori este destul de mic, întreprinderea își pierde competențele, dacă acest număr este mare, ea riscă să suporte costuri ale mâinii de lucru destul de ridicate), timpul de lucru al angajaților permanenți depășește cu cel puțin 50% pe cel din sediile întreprinderii, numărul salariaților cu contract pe durată determinată etc.

Interesul modelului este dat de faptul că pune accentul pe necesitatea unui echilibru între resursele umane și infrastructuri. Valoarea nu poate fi creată numai de componentele capitalului imaterial, ci prin interacțiunea lor.

• *Altă modalitate de măsurare a capitalului uman*

Reluând elementele conceptului de personal-mix, se poate concepe un set de indicatori care ar permite aprecierea stării competențelor personalului.

O ilustrare a acestui tip de investigare este dat în figura nr. 9.15.

Scanned with OKEN Scanner

Compoziția	Indicatori	Exemple de măsurări
Climat și comportamente sociale	Climat social Rata conflictelor Plecări voluntare Absenteism	Rezultatele anchetelor periodice Număr de zile de conflict/Total zile de prezență Număr de demisii/Efectiv la început de exercițiu Număr de ore de absență/Ore teoretice de prezența
Gestiunea competențelor	Vechime Evoluția competențelor Inițiative	Numărul mediu de ani pe post Nota medie de evaluare și dispersare Numărul grupelor de progres Numărul noilor produse rezultate ca urmare a sugestiilor personalului operațional
Gestiunea carierelor	Urmărire Promovare internă Planuri de succesiune Licențieri	Numărul de discuții de carieră/Efectiv la începutul exercițiului Procente de posturi urmărite din exterior Numărul de înlocuiri interne/Numărul total de înlocuiri
Recrutări	Eficacitate Satisfacția noilor intrări	Număr mediu de zile necesare unei recrutări Numărul de plecări în perioada de încercare
Remunerații	Eficacitate	Procent de evoluție a masei salariale/Procent de evoluție a cifrei de afaceri Cifra de afaceri medie pe salariat
Formare	Impact Eficacitate e-Learning	Numărul de salariați formați/Efectiv total Creștere productivității Numărul de ore de conexiune Rata de reușită
Integrare	Efortul de integrare	Procent de salariați cu participare la reuniuni de integrare

Figura nr. 9.15. - Urmărirea dezvoltării personalului și competențelor

C. Tabloul de bord bazat pe demersul calității totale

Pentru aplicarea unei strategii de calitate totală și furnizarea unor ghiduri de evaluare a performanțelor, este posibil să construim un tabloul de bord care ar avea un model de analiză tip grilă de evaluare a ISO 9000 sau EFQM (European Foundation for Quality Management). EFQM este o fundație membru non-profit cu sediul la Bruxelles. Rolul său este cel de custode ale Modelului de Excelență care presupune un cadru de gestionare non-prescriptivă, utilizat pe scară largă în organizațiile din sectorul public și privat, în toată Europa, dar și dincolo de ea. Modelul încorporează principiile de excelență într-un cadru care ajută organizațiile să-și evalueze capacitățile și punctele forte, în vederea atingerii obiectivelor specifice. Acesta a fost lansat în 1991 și este utilizat în prezent de mai mult de 30.000 de entități din Europa. Se acordă anual Premiul de Excelență EFQM, destinat organizațiilor recunoscute cu un nivel remarcabil de excelență durabilă.

Figura nr. 9.16 arată categoriile de criterii utilizate de EFQM, la atribuirea premiului său de calitate.

Scanned with OKEN Scanner

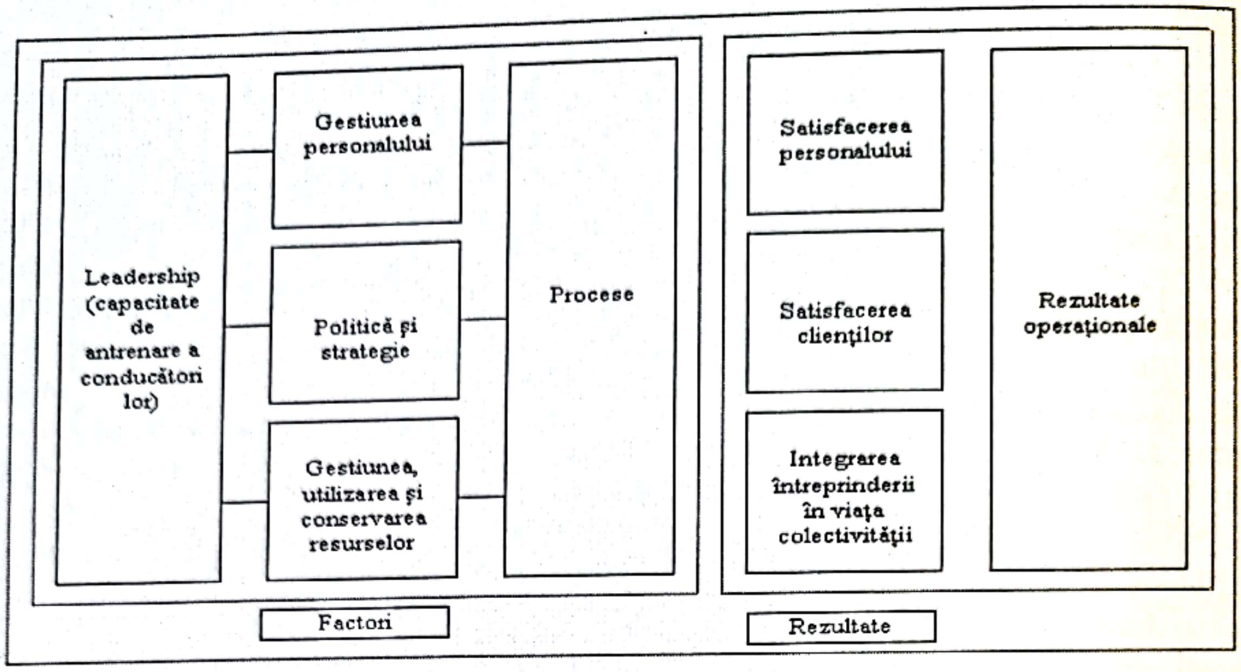


Figura nr. 9.16. - O grilă de analiză a performanţei globale inspirată de EFQM

Partea dreaptă a schemei se referă la rezultate. În stânga sunt mijloacele folosite pentru a le obține. Pot fi imaginați indicatori pentru fiecare din aceste blocuri. Tabloul de bord de gestiune este orientat pe modalitățile operaționale.

Condiții de contabilizare a unei imobilizări imateriale[142]

Contabilizarea unui element imaterial în activ necesită două condiții:

1. să genereze cu probabilitate avantaje economice viitoare pentru entitate;
2. costul elementului respectiv să poată fi măsurat cu fidelitate.

IAS 38 precizează că aprecierea probabilităţilor avantajelor economice viitoare trebuie să fie bazată pe ipoteze rezonabile şi documentate.

Atunci când elementul analizat a fost dobândit separat sau de o grupare de întreprinderi, avantajele economice viitoare sunt presupuse probabile.

A doua condiţie (posibilitatea de a măsura costul cu fidelitate) este de asemenea presupusă satisfăcută dacă elementul necorporal provine de la o grupare de întreprinderi şi dacă durata să de utilizare este limitată. Atunci când elementul în chestiune nu a fost dobândit de întreprindere ci dezvoltat la intern este în general greu de stabilit costul ansamblului pe baza cheltuielilor suportate de întreprindere. IAS 38 impune atunci delimitarea a două faze în crearea acestui element:

- o fază de cercetare;
- o fază de dezvoltare.

A. Faza de cercetare

Această fază corespunde unei investigaţii originale al cărei scop este de a dobândi o capacitate de înţelegere şi cunoştinţe ştiinţifice sau tehnice noi. IAS 38

[142] *Standardele Internaţionale de Raportare Financiară (IFRSs™), incluzând Standardele Internaţionale de Contabilitate (IASs™) şi Interpretărilor lor la 1 ianuarie 2011*, Editor CECCAR, Bucureşti, 2011

Scanned with OKEN Scanner

consideră că în acest stadiu nu sunt îndeplinite condiţiile necesare contabilizării unui activ imaterial. Cheltuielile corespunzătoare trebuie contabilizate la cheltuieli.

B. Faza de dezvoltare

Această fază urmează în mod normal celei de cercetare. Este vorba de aplicarea acesteia în producţia de materiale, procedee, servicii noi sau ameliorate substanţial, înainte ca acestea să fie produse sau utilizate.

Ca exemple de activităţi de dezvoltare IAS 38 citează:

- conceperea şi construcţia de prototipuri;
- conceperea de instrumente sau tipare ce implică o tehnologie nouă;
- conceperea, construirea şi exploatarea unei unităţi pilot (unitate de dimensiune insuficientă pentru o adevărată exploatare comercială).

Cheltuielile relative acestei perioade pot fi activate în anumite circumstanţe. Dar pentru aceasta trebuie satisfăcute condiţii foarte stricte:

- să fie asigurată fezabilitatea tehnică;
- ca întreprinderea să aibă intenţia şi capacitatea de a cumpăra imobilizarea necorporală, de a o utiliza sau vinde;
- ea să dispună de resurse tehnice, financiare de altă natură pentru desăvârşirea proiectului;
- ea să fie capabilă să evalueze în mod fidel cheltuielile de dezvoltare.

În fine, entitatea trebuie să fie capabilă să arate modul în care activul va genera probabil avantaje economice viitoare. Pentru aceasta trebuie demonstrată fie existenţa unei pieţe active pentru producţia rezultată prin imobilizarea respectivă sau prin utilitatea lor dacă acest activ este destinat a fi utilizat la intern.

Atunci când sunt îndeplinite condiţiile, întreprinderea trebuie ca în mod teoretic să contabilizeze cheltuielile corespunzătoare în activ.

Consecinţe ale evaluării capitalului imaterial pentru utilizatorul situaţiilor financiare

Elementele imateriale constituie din ce în ce mai mult o componentă esenţială a valorii întreprinderii în special în sectorul serviciilor. Recunoaşterea unui activ în bilanţ presupune într-adevăr ca utilizatorul să fie capabil să-i determine fie costul fie valoarea. Ori, pentru cea mai mare parte a elementelor imateriale create de întreprindere determinarea costului este aproape imposibilă deoarece cheltuielile corespondente nu pot fi separate de ansamblul cheltuielilor întreprinderii.[143] Cum să măsori spre exemplu ceea ce a costat edificarea reputaţiei unei întreprinderi? În lipsa costului trebuie să avem în vedere o evaluare directă. Pentru aceasta trebuie să dispunem de o valoare de piaţă, să fim în măsură să identificăm fluxurile de trezorerie pe care aceste elemente pot genera, ţinând seama de specificitatea fiecărui element imaterial (nu există două mărci şi nici două brevete asemănătoare). Obţinerea valorilor de piaţă este, cu câteva excepţii, aproape imposibilă. Măsurarea fluxurilor de trezorerie viitoare este de asemenea extrem de dificilă prin natura acestor elemente. Cum să măsori elemente de cash-

[143] Heem G., *Lire les état financiers en IFRS,* Editions d'Organisations, Paris, 2004, p. 65-66

Scanned with OKEN Scanner

flows ce pot fi atribuite reputației unei întreprinderi sau a calității personalului ei?

În aceste condiții nu trebuie să ne mire dacă IASB ca și toate organismele de normalizare renunță la activarea celei mai mari părți a elementelor imateriale create. Cheltuielile de dezvoltare constituie o excepție de la acest principiu. Contrar FASB american, IASB estimează că aceste cheltuieli pot activate în anumite condiții. Pentru analistul financiar această practică prezintă un dublu risc:

- întreprinderea să înscrie în bilanțul său un activ fără valoare reală în scopul de a supraevalua artificial avuția aparentă;
- ea utilizează imprecis regulile pentru manipularea rezultatelor contabile.

Riscul este real deoarece datorită severității condițiilor puse activării cheltuielilor de dezvoltare, inevitabila subiectivitate a criteriilor oferă o marjă largă de manevră întreprinderilor în aprecierea mult mai optimistă a șanselor de succes ale unui proiect. Aceasta va permite activarea anumitor cheltuieli de cercetare și dezvoltare și raportarea pe anii următori a unei părți a cheltuielilor care privesc în mod normal exercițiul.

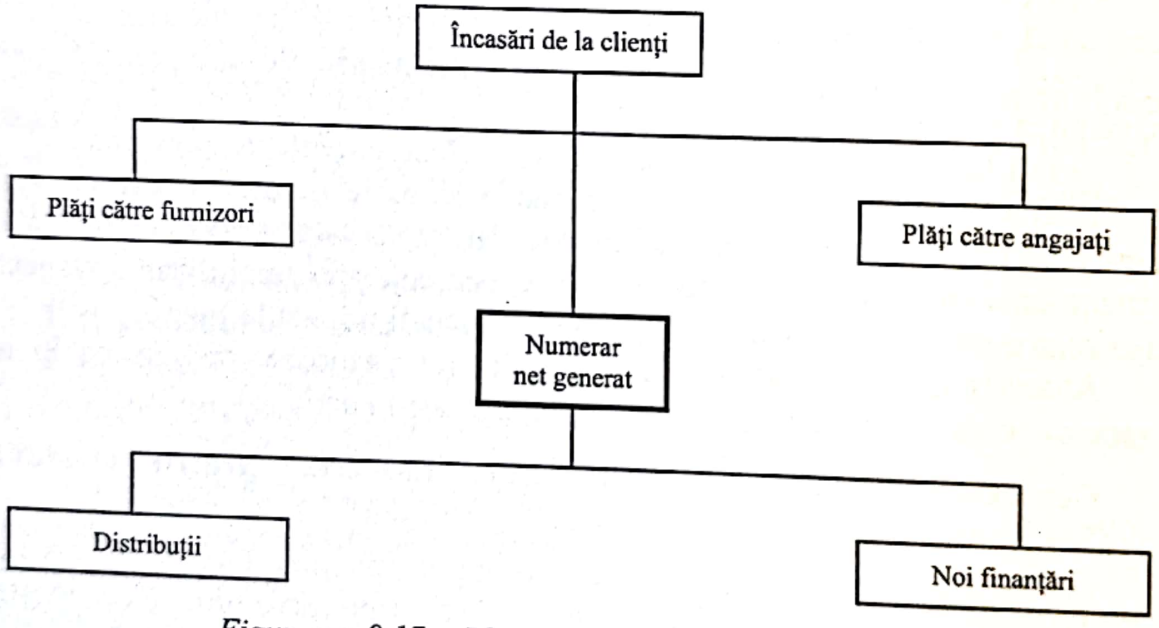


Figura nr. 9.17. - Fluxurile de numerar în cascadă

Sursa: Handbook of Management Accounting, Fourth edition, Julia Smith, CIMA Publishing, 2007, p. 82.

Scanned with OKEN Scanner

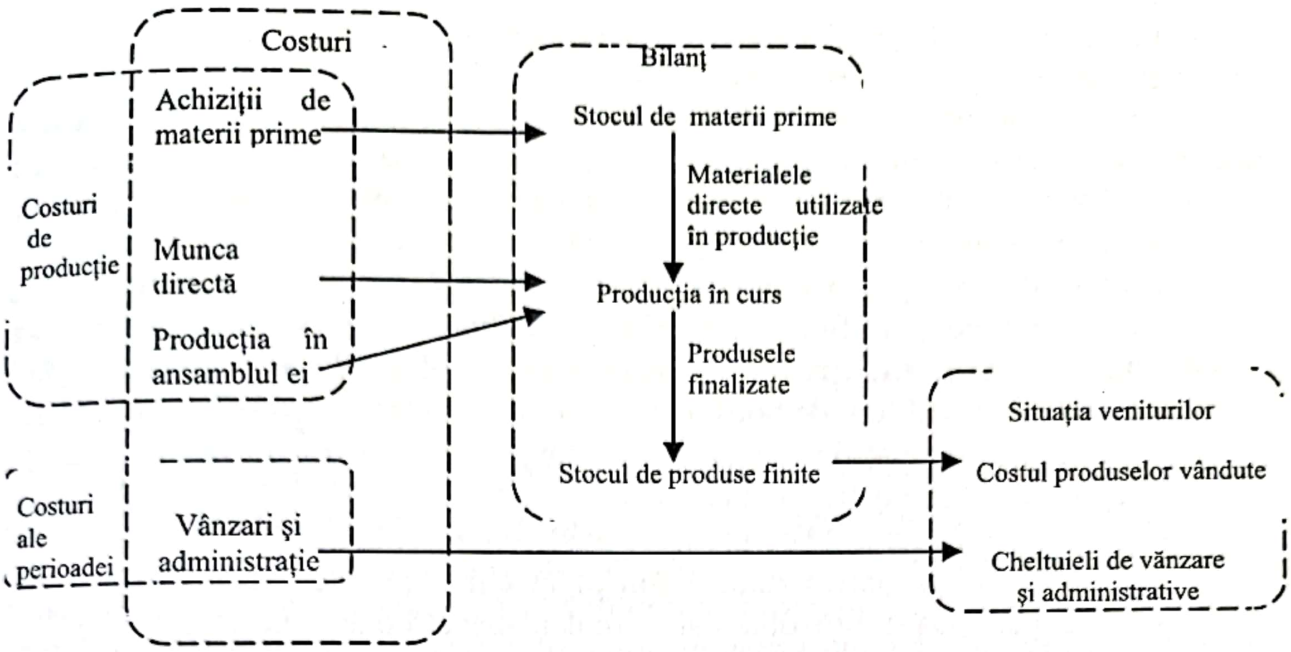


Figura nr. 9.18. - Clasificarea cash-flow-urilor într-o companie industrială

Sursa: Garrison, Noreen, Brewer, *Managerial accounting*, McGraw-Hill International Edition, 2006, p. 45.

9.7. Tabloul de bord, raportarea financiară şi managementul riscului

Managementul strategic urmăreşte elaborarea unor tablouri de bord care permit validarea orientărilor întreprinderilor pe termen lung în interesul acţionarului, salariatului, clientului sau altor parteneri.

9.7.1. O nouă generaţie de tablouri de bord

Tablourile de bord tradiţionale sunt orientate asupra performanţei financiare, concentrându-se asupra definirii indicatorilor de performanţă şi de monitorizare EVA (Economic Value Added – Valoarea adăugată economică), ROS (Return On Sale – Profitabilitatea), ROE (Return On Equity – Rentabilitatea financiară), MVA (Market Value Added – Valoarea adăugată de piaţă).[144]

Managementul din ţările anglo-saxone, în condiţiile marilor scandaluri financiare a impus în mod firesc creşterea importanţei comunicării financiare, bazată pe crearea de valoare (pentru acţionar). Reţelele şi grupurile de cabinete care se doresc pluridisciplinare oferă întreprinderilor prestaţii care depăşesc sfera expertizei contabile şi auditului: consiliere juridică şi fiscală, informatică şi de organizare etc. Adeseori apar conflicte între profesioniştii cifrelor şi cei ai altor

[144] Kerebel P., Selmer C., *L'executive Scorecard,* în Balantzian G., *Tableaux de bord. Pour diriger dans un context incertain,* Editions d'Organisation, Paris, 2005, p. 113-127

Scanned with OKEN Scanner

discipline. Legea Serbanes-Oxley în SUA şi legea siguranţei financiare în Franţa interzic controlul şi consilierea aceleiaşi organizaţii.

Disfuncţionalităţile menţionate exprimă insuficienţa punerii sub control a procesului de management în condiţii de risc. O asemenea abordare generează valoare pe termen lung, deoarece vizează punerea sub control a riscurilor care pot pune în discuţie continuitatea activităţii întreprinderii.

Tabloul de bord prospectiv (Balanced Scorecard) completează dimensiunile tradiţionale ale raportării financiare prin două dimensiuni complementare (axa procesuală şi cea de formare-învăţare/inovare) într-un demers sub controlul riscurilor strategice. Tabloul de bord menţionat prezintă următoarele caracteristici:

- restabileşte relaţiile cauză-efect dintre cele patru orientări: clienţi, financiară, procesuală, experienţă organizaţională;
- constituie un vector de comunicare al strategiei;
- utilizează cauzalitatea lineară (un efect oarecare este produs de o cauză anume) şi retroacţiunea (un rezultat oarecare declanşează o acţiune corectoare).[145]

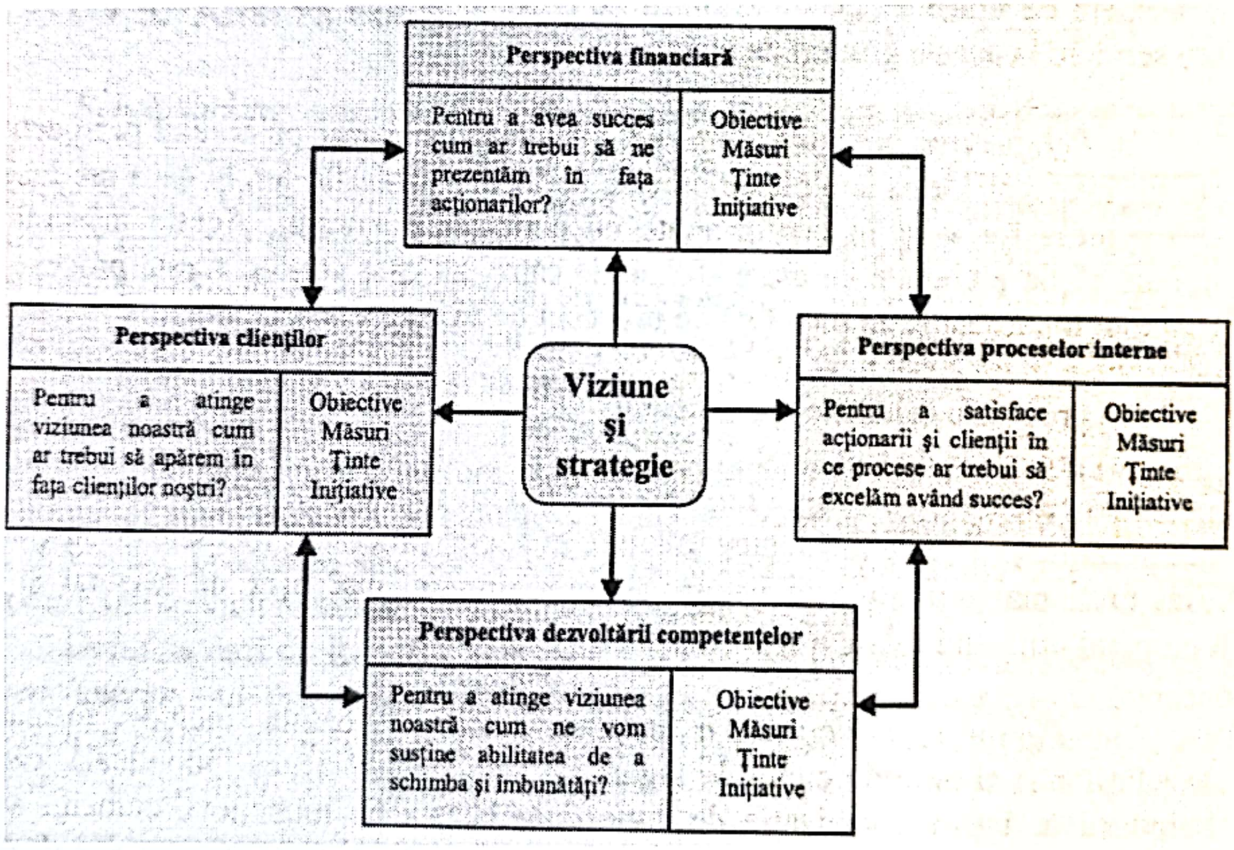


Figura nr. 9.19. - Tabloul de bord prospectiv

Conceptul nu ia în consideraţie dimensiunea riscului de întreprindere respectiv, punerea sub control a acestuia, ceea ce generează o potenţială pierdere financiară pentru entitate.

---

[145] Boix D., Feminier B., *Manager d'équipe. Le tableau de bord facile*, Deuxième édition, Nouvelle présentation, Editions d'Organisation, Paris, 2004, p. 39

Scanned with OKEN Scanner

Noua generaţie de tablouri de bord are în vedere, sursele creării de valoare, prin intermediul elementelor de analiză dinamică şi multidimensională. Acestea permit acţiuni directe, respectiv ca utilizatorul să poată face analize comparative, adăuga sau elimina (prin manevre de tip „drag and drop") diferite tipuri de indicatori, să poată realiza analize de tip „what if" sau „drill down" pentru a identifica elementele care au generat o „perturbaţie" majoră, să poată lansa interogări complexe pe baze de date etc.

9.7.2. Tabloul de bord între sistem de monitorizare şi sistem de raportare

Tabloul de bord reprezintă un instrument care codifică şi structurează comunicarea. El constituie factorul care permite atingerea unor parametri esenţiali pentru întreprindere. Conceptul menţionat se distinge de alte sisteme de informare pentru conducere, în sensul că, în cele din urmă, reprezintă o raportare a sistemului operaţional în care se regăsesc informaţii globale asupra trecutului, inclusiv un mare volum de date care favorizează analiza detaliată. Astfel de sisteme prezintă două limite. Prima se referă la nivelul de detaliu al datelor: juxtapunerea informaţiei semnificative şi a celei care subliniază detaliile nu facilitează o apreciere rapidă. A doua provine din focalizarea asupra datelor trecute. Sistemele bugetare şi contabile dau întâietate datelor istorice. Accentul este pus pe controlul acţiunilor trecute. Ori, interesul informaţiei descreşte pe măsură ce ne depărtăm de prezent. Tabloul de bord serveşte la urmărirea sau anticiparea acţiunilor, ceea ce permite o adaptare flexibilă. El are în vedere o filosofie de monitorizare care îl diferenţiază de sistemul de raportare.

Un sistem de raportare nu reprezintă un adevărat suport al acţiunilor, ci un instrument de control posterior al responsabilităţilor delegate.[146] O altă deosebire apare la nivelul poziţiei de observaţie. În cadrul tabloului de bord, observaţia se efectuează în acelaşi timp pentru diferitele servicii, cât şi pentru ierarhie. În cazul raportării, observaţia se realizează numai pentru ierarhie.

Dacă un sistem de raportare prezintă rezultatele proceselor desăvârşite fără a se interesa de modul în care au fost obţinute rezultatele, tabloul de bord cuprinde şi indicatori care descriu derularea procesului în curs de desfăşurare. El permite depăşirea constatării abaterilor dintre obiective şi realizări. Originalitatea instrumentului rezidă într-un demers mai vast din care decurge o dispoziţie nouă pentru conducători pe care o aplică: cunoaşterea comportamentului sistemului pe care îl dirijează.

Natura datelor celor două instrumente pune în evidenţă încă o deosebire. Tabloul de bord cuprinde date din amonte de contabilitate (tratamentul contabil intervine după şi nu înainte sau în cursul acţiunii). Sistemul de raportare apelează în esenţă la elemente contabile şi financiare (determinate după acţiune).[147] Pentru a

---

[146] Gervais M., *Recherches en contrôle de gestion*, Edition Economica, Paris, 1996, p. 214-215
[147] Ionaşcu I., Filip A.T., Mihai S., *Control de gestiune ediţia a II-a*, Editura ASE Bucureşti, 2006, p. 235

Scanned with OKEN Scanner

aprecia tabloul de bord în cadrul întreprinderii, trebuie să precizăm că el constituie o interfață dar şi o structură intermediară de acces la informație, de filtrare, reorganizare şi prezentare a unei informații pertinente pentru gestiune. El nu are în vedere raportarea *detaliată şi cu regularitate* realizată prin sistemul de gestiune.

Analiza indicatorilor unui tablou de bord

Indicatori		Etape			
Tip de indicator	Denumire indicator	Constatări	Cauze (negative) identificate	Cauze (pozitive) identificate	Acțiuni întreprinse
Indicatorul volumului activității	Rata clienților noi atraşi de entitate	Rată inferioară în comparație cu obiectivul	-Concentrarea clientelei - Oferta de produse nu mai este în conformitate cu cerințele clienților	Rata de penetrare pe piață e importantă	-Resegmentarea clientelei - Dezvoltarea de produse noi
Indicatorul costului	Costul activității „dezvoltarea pieței de întindere mare"	Parte din costul activității se află în creştere în raport cu cifra de *afaceri* a sectorului	Cifra de afaceri medie în punct de vânzare se află în scădere - *Clienți noi* insuficienți	Presiune asupra prețurilor	- Adaptarea acțiunii comerciale la noile date ale achiziției - Adaptarea *ofertelor de* prețuri printr-o mai bună abordare a costurilor - Adaptarea remunerațiilor comercianților
Indicatorul eficacității	Cifra de afaceri *1* medie în punct de vânzare	În raport cu */ -* obiectivul stabilit, cifra de afaceri în punct de vânzare stagnează	Gama de */* produse propusă este prea restrânsă - Numărul de produse este insuficient	*O parte a* pieței răspunde a fi raport cu gama actuală	*1 - Lărgirea gamei* de produse presupune gama medie a produselor - Dezvoltarea unui concept de asamblare

Figura 9.20. - Analiza indicatorilor unui tablou de bord

Tabloul menționat este un instrument auxiliar al deciziei şi de monitorizare în măsura în care este alcătuit din indicatori de procese care permit o adaptare rapidă în caz de derivă. Tablourile de bord reprezintă doar vârful piramidei, partea vizibilă a arhitecturii de date, proiectată cu ajutorul soluțiilor de colectare, analiză şi raportare a datelor. Tabloul de bord nu trebuie să conțină numai indicatori financiari determinați post-factum. El oferă o imagine globală a activității şi stării întreprinderii, prin clarificarea cercetărilor în domeniul inovării şi a expansiunii în

Scanned with OKEN Scanner

condiţii de siguranţă. În această direcţie, contabilitatea de gestiune aduce elemente de importanţă deosebită pe care informaticianul le va utiliza pentru organizarea sistemelor şi subsistemelor de informare.

În concepţia noastră, locul sistemului de monitorizare şi a celui de raportare depinde de gradul de autonomie conferit centrelor de responsabilitate. Sistemele menţionate pot fi grupate într-un singur document. În aceste împrejurări, tabloul de bord confirmă competenţa decidentului, ceea ce exprimă în egală măsură legitimitatea acestuia.

Tabloul de bord poate fi considerat un răspuns la insuficienţa contabilităţii generale în fundamentarea deciziilor luate de manageri.[148] În această privinţă, contabilitatea de gestiune furnizează o informaţie cuantificată, prelucrată şi transmisă pentru utilizarea internă de către management. Ea descrie activităţile consumatoare de resurse şi producătoare de rezultate.[149]

9.7.3. Sistemele de informare şi monitorizare strategică

Sistemul de informare este organizat după nivel, funcţie şi unitate autonomă. Pot fi imaginate o multitudine de informaţii ţinând seama de:

- *situaţia iniţială:* informaţii privind mediul organizaţiei şi resursele sale;
- *situaţia efectiv realizată:* previziuni şi obiective privind mediul, resursele şi valoarea creată la finele perioadei de control;
- *simularea:* o machetă a organizaţiei (modelul predictiv) permite testarea alternativelor în scopul de a defini situaţia efectivă şi de descriere a metodelor pentru a ajunge la aceasta;
- *supravegherea:* informaţiile privind metodele de realizare (acţiuni rezultate).[150]

Tabloul de bord strategic are rolul de a reuni un anumit număr de microsisteme de informare care există în întreprindere, construite în vederea clarificării deciziilor strategice:

- sistemul de informare privind managementul riscului (SIRM);
- sistemul de raportare privind managementul bazat pe crearea de valoare (VBM);
- sistemul de raportare privind managementul pe bază de activităţi (ABM);
- sistemul de informare privind marketingul (SIM);
- sistemul de raportare financiară (SF);
- sistemul tabloului de bord prospectiv (TBP).

Recent, în literatura de specialitate, şi-a făcut loc conceptul de **tablou de bord executiv**. Eficienţa acestuia este determinată în mod direct de funcţionalitatea sistemelor de informare.

---

[148] Bouquin H., *Le contrôle de gestion*, 4e édition, Presses Universitaire de France, Paris, 1998, p. 408-409

[149] Ristea M., coordonator, *Contabilitatea financiară a întreprinderii,* Editura Universitară, Bucureşti, 2005, p. 14

[150] Malo J.-L., Mathé J.C., *L'essentiel du contrôle de gestion,* Deuxième édition, Deuxième tirage 2002, Editions d'Organisation, Paris, 2002, p. 44

Scanned with OKEN Scanner

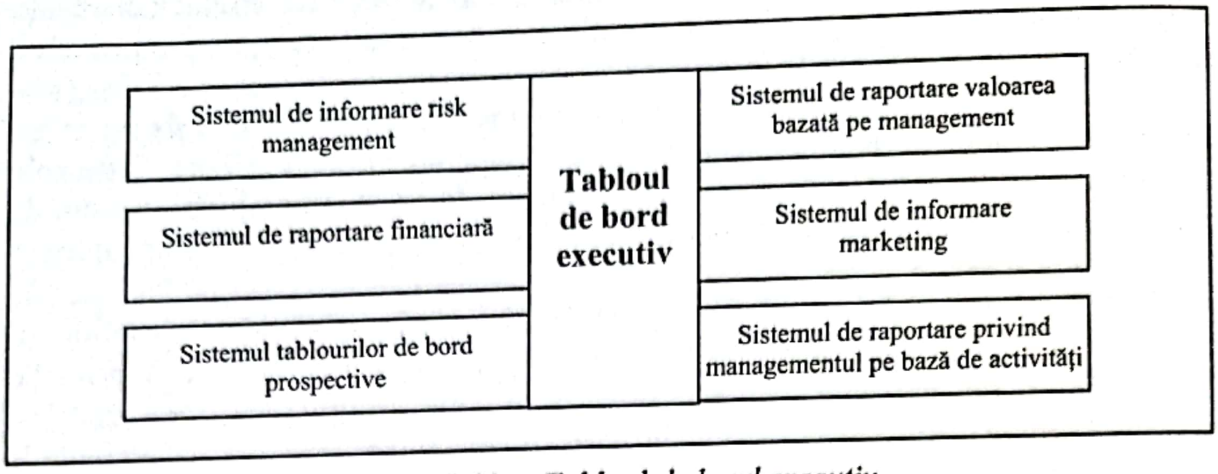


Figura 9.21. – Tabloul de bord executiv

Sursa: Kerebel P., Selmer C., *Op.cit.*, p.114.

Apreciem necesară o prezentare succintă a sistemelor de informare anterior menționate.

▪ **Sistemul de informare privind managementul riscului**

Acest sistem trebuie să coreleze raportarea Value Based Management prin simularea impactului unui risc major în sistemul de creare de valoare atât la nivelul bilanțului cât şi la nivelul contului de rezultat economic (impactul pierderilor materiale şi a pierderilor din exploatare generate de un risc major în crearea de valoare). Putem avea în vedere calamitățile naturale, apariția unor conflagrații etc.

El vizează evaluarea punerii sub control a riscurilor care ar putea să afecteze obiectivele strategice ale grupului. Sistemul integrează bilanțul, contul de rezultat, managementul riscului, tabloul de bord privind managementul riscului, al controlului riscurilor (produs, client, aprovizionare, ecologie, uman, social).

Principalii indicatori de performanță privind managementul riscului se bazează pe identificarea inductorilor de risc, respectiv a faptelor generatoare, aflate la originea diferitelor tipuri de pierderi.

▪ **Sistemul de raportare a managementului bazat pe crearea de valoare (Value Based Management)**

Tabloul de bord prospectiv exprimă dimensiunea viziunii financiare a sistemului de raportare Activity Based Management şi a sistemului de informare privind managementul riscului. Estimarea pierderilor materiale, de exploatare şi umane, pe centru de risc permite evaluarea diminuării averii grupului.

Sistemul pune accentul pe crearea de valoare pe unitate de afaceri, zonă geografică şi centru de profit, fie prin metoda EVA (Economic Value Added/Valoare adăugată economică), fie prin metoda Discounted Cash-flows, pentru a identifica entitățile creatoare sau ce diminuează valoarea. El va trebui completat cu tabloul de bord VBM, care identifică inductorii de valoare la nivelul contului de rezultat şi inductorii de capital la nivelul bilanțului. Inductorii de valoare sunt similari cu inductorii de activități utilizați în sistemele de contabilitate bazate pe activități. În schimb, inductorii de capital sunt specifici activelor

Scanned with OKEN Scanner

industriale şi capitalului financiar (îndatorare la termen, renegocierea ratelor).

▪ **Sistemul de raportare privind managementul bazat pe activităţi (Activity Based Management)** este strâns legat de tablourile de bord prospective şi de sistemul de raportare Value Based Management.

El permite urmărirea performanţelor diferitelor procese ale întreprinderii. Prin acest sistem de raportare se determină costurile, precum şi obiectele de costuri (client, produs, canal) aferente diferitelor strategii ale întreprinderii (comerciale, marketing, resurse umane etc.). Sistemul verifică de asemenea realizarea indicatorilor privind operaţiunile strategice angajate prin aplicarea metodei ABC, dar şi restructurarea sistemului comercial, inclusiv optimizarea utilizării resurselor.

▪ **Sistemul de informare marketing** este focalizat pe problema clienţilor (segmente de piaţă, satisfacţia şi fidelizarea clienţilor), inclusiv procesele (marketing mix), referitoare la tabloul de bord prospectiv. Abordarea este construită dintr-un sistem ABC (rentabilitate pe client, produs, canal) al unui modul bugetar de tablouri de bord marketing mix. Acestea din urmă sunt alimentate printr-o structură de supraveghere concurenţială care integrează date cantitative (preţuri de vânzare ale concurenţilor, dimensiunea sectorului, părţi relative de piaţă), dar şi date calitative care rezultă din anchete de piaţă, notorietate.

▪ **Sistemul de raportare financiară** este conectat la sistemul de raportare Value Based Management prin componentele contului de rezultat şi ale bilanţului. El este corelat cu tabloul de bord prospectiv conform orientării financiare care măsoară performanţa pentru acţionar, descompunând perspectivele de creştere şi diversificare a cifrei de afaceri şi cea de reducere a costurilor şi ameliorare a productivităţii. Sistemul menţionat ajută la comunicarea privind procesul de creare a valorii pe termen lung. Adoptarea IFRS în cadrul Uniunii Europene întăreşte caracterul strategic al comunicării financiare aşteptată în unităţile de afaceri şi pe zone geografice.

Extensia raportării financiare pe unitate generatoare de trezorerie (UGT – Cash Generating Unit) condiţionează împărţirea activităţilor suport, precum şi pe cele operaţionale, faţă de segmentarea strategică. Aceasta va fi completată de situaţiile financiare consolidate şi combinate.

▪ **Sistemele de informare şi adoptarea IAS/IFRS**

Contabilitatea reprezintă în principal un sistem de informare care are în vedere identificarea, măsurarea şi înregistrarea tranzacţiilor, destinat să furnizeze, în urma unor tratamente, informaţii ce pot răspunde nevoilor utilizatorilor.[151]

Într-o accepţiune mai largă, contabilitatea reprezintă „ansamblul operaţiilor de consemnare, cuantificare, prelucrare şi comunicare a informaţiilor contabil-financiare referitoare la o valoare economică determinată (activ, capital, datorie, venit, cheltuială, tranzacţie sau eveniment)".

Introducerea noilor reglementări internaţionale reprezintă mai mult decât o

[151] Hoarau Ch., *Comptabilité et management. Nouvelle présentation,* Editions Foucher, Vanves, Paris, 2004, p. 7

Scanned with OKEN Scanner

schimbare de referențial contabil. În acest caz, primează realitatea economică în înregistrarea tranzacțiilor, evoluția valorilor de activ și de pasiv, inclusiv măsurarea performanțelor. Această reformă constituie o oportunitate pentru adaptarea și ameliorarea organizațiilor, punctelor de lucru, proceselor și instrumentelor de gestiune și de difuzare mai intensă a culturii financiare în întreprindere.[152]

Consecințele trecerii la IAS/IFRS asupra sistemelor de informare prezintă mai multe aspecte:

- situațiile financiare întocmite în spiritul IAS/IFRS sunt mai detaliate și necesită o structurare mai sistematică a informațiilor operaționale. Trebuie îmbogățită paleta operațiunilor contabile, în conformitate cu noul context al organizării întreprinderilor, ținând seama de tranzacțiile de bază;
- informația contabilă va fi calculată, agregată sau ventilată respectând noile standarde;
- IAS/IFRS impun o viziune economică, solicitând fiecărei întreprinderi compatibilitatea, coerența și convergența între raportarea internă și cea externă;
- IFRS solicită mai multe abordări la nivelul operațiilor elementare și un plus de detalii informaționale. Aceasta înseamnă că sistemele informaționale vor vehicula un volum mai mare de informații, ceea ce garantează fiabilitatea acestora, asigură securitatea închiderii exercițiilor și calitatea informației financiare.[153]

▪ **Sistemul tabloului de bord prospectiv** are în comun cu sistemul de raportare Activity Based Management axa procesuală, cu sistemul de raportare risc management axa experienței, cu sistemul de informare marketing axa clienți, iar cu sistemul de raportare financiară și Value Based Management axa financiară.

El integrează principiul conform căruia abilitatea în exploatare a activelor încorporate devine primordială față de capacitatea de a investi și exploata activele corporale. Aceasta deoarece la criteriile financiare tradiționale au fost adăugate alte perspective: cea a clienților, a proceselor interne, a experienței, a creșterii cu dimensiunea capitalului uman.

Scopul este desigur de a face întreprinderile capabile să urmărească rezultatele financiare, scoțând în evidență factorii determinanți ai ameliorării performanței financiare pe termen lung.[154]

---

[152] *Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRSs™), incluzând Standardele Internaționale de Contabilitate (IASs™) și Interpretărilor lor la 1 ianuarie 2011*, Editor CECCAR, București, 2011.

[153] Baizet M., Doche F., *IAS/IFRS et systèmes d'information* în GT ANDFCG, *Normes IAS/IFRS, Que faut-il faire? Comment s'y prendre*, Deuxième édition, Editions d'Organisation, Pari, 2005, p. 557-579

[154] Lauzel P., Bouquin H., *Comptabilité analitique et gestion*, 4e édition, Editions Sirey, Paris, 1985, p. 35-44, *Cap.2 Eficacitatea gestiunii: productivitate, profitabilitate, rentabilitate, creativitate socială.*

Scanned with OKEN Scanner

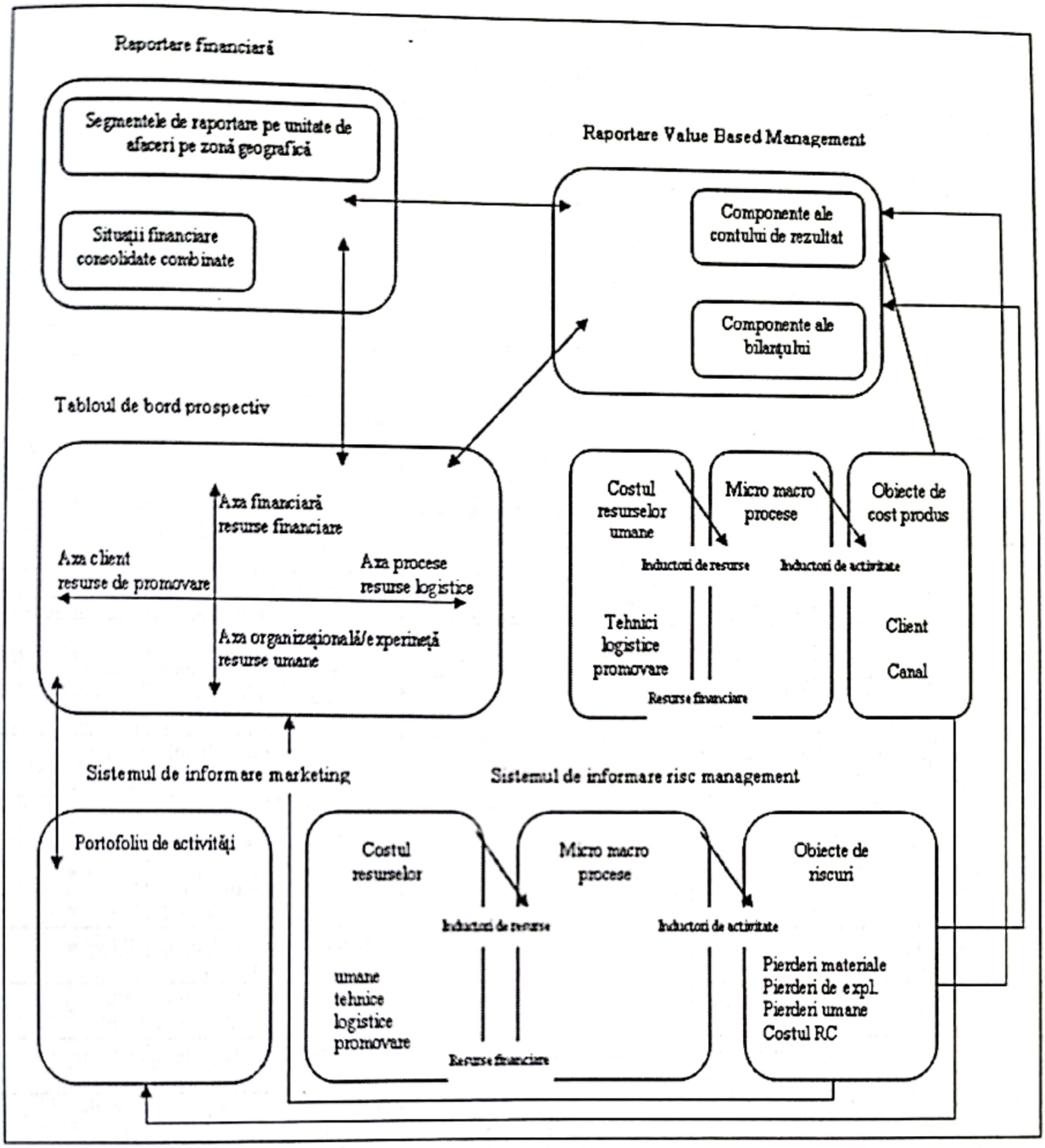


Figura nr. 9.22. - Analiza interrelațiilor dintre diferitele dimensiuni ale Tabloului de Bord Executiv

Sursa: Kerebel P., Selmer C., *L'executive Scorecard*, în Balantzian G., *Tableaux de bord. Pour diriger dans un context incertain*, Editions d'Organisation, Paris, 2005, p.117.

Exemplu de Tablou de bord executiv într-un grup industrial anglo-saxon

Tabel nr. 9.2. - Tabloul de bord al managementului riscului

BU operațional *Scenariul gestiunii crizei produsului*	**Denumirea indicatorului**	**Modul de determinare**
Axa financiară		
Minimizarea diminuării Return on sales (profitabilitatea)	ROS	EBIT (Earnings Before Interest, Taxes – Venit operațional)/ CA
Minimizarea diminuării Return on investment (rentabilitatea economică)	ROI	EBIT (Earnings Before Interest, Taxes – Venit operațional) / activ identificabil
Minimizarea diminuării EVA	EVA	NOPAT (Net Operating Profit after

Scanned with OKEN Scanner

(valoarea adăugată economică)		Tax –Profitul net operațional înaintea impozitării) - ROI
Minimizarea diminuării Return on equity (rentabilitatea financiară)	ROE	Net income (venit net)/ equity (capital propriu)
Minimizarea costului responsabilității civile produs	Costul responsabilității civile produs	Costul sinistrelor
Axa parteneri		
Minimizarea impactului imaginii	Indicele de protecție imagine	Numărul de articole despre punerea în discuție a RC / numărul de articole redactate
Minimizarea dimensiunii părților de piață	Indicele parte de piață (PDM)	PDM după pierdere / PDM înainte de pierdere
Minimizarea fidelizării clienților post criză	Indicele de încredere client	% realizare contract client
Dezvoltarea acțiunilor de relații publice față de media înainte de pierdere	Eficacitatea acțiunilor media înainte de pierdere	Numărul de articole comunicate pe o relație Corelația exonerare de RC / număr de articole redactate
Dezvoltarea unei comunicări de criză operațională față de rețeaua de distribuție	Eficacitatea comunicării de criză înainte de pierdere față de distribuitori	Nota de calcul a dispozitivului. Gestiunea de criză față de distribuitori
Axa procese / activități		
Dezvoltarea proceselor de calitate totală	Eficacitatea proceselor de calitate totală	Numărul de accidente calitate / număr de controale
Dezvoltarea proceselor de comunicare de criză înainte de pierdere	Eficacitatea comunicării de criză	Abaterea situație reală / situație teoretică
Dezvoltarea proceselor de gestiune a crizei produsului	Eficacitatea managementului crizei produsului înainte de pierdere	Pierderi din cifra de afaceri post – criză (15 zile)
Prevederea unui proces de suspendare a comercializării	Eficacitatea procesului de suspendare a comercializării	Numărul de contencioase RC Număr de expediții suspendate
Sistematizarea procedurii de substituire	Eficacitatea procedurii de substituire a produsului	Număr de substituiri / număr de tranzacții reparatorii
Prevederea proceselor de plan de urmărire	Eficacitatea proceselor planului de urmărire	Durata de întrerupere a proceselor
Procesul de simulare a gestiunii crizei produsului	Eficacitatea simulării gestiunii crizei produsului	Numărul de disfuncționalități / număr de tranzacții prevăzute
Prevederea dispozitivului de rambursare	Eficacitatea procesului de rambursare	Solicitări rambursare / număr de solicitări
Minimizarea duratei de oprire a activității după un sinistru	Reactivitatea după sinistru	Număr de zile de reluare real / număr de zile de reluare teoretică
Subscrierea unei polițe de responsabilitate civilă (RC produs și clauză de comunicare de criză și cheltuieli logistice)	Indice sinistru / primă	Costul sinistrelor RC / produs / primă RC produs
Procesul de trasabilitate produs	Eficacitatea trasabilității produsului	Numărul de loturi identificate, loturi comercializate
Procesele testării produselor	Eficacitatea testării produselor	Nota de scor
Axa cultură experiență		
Concepția de evaluare a riscului	Indicele de evaluare a riscului	Numărul măsurilor de securitate / numărul comitetelor de risc
Concepția calității totale	Indicele calității totale	Nota de scor
Concepția prevenirii criminalității interne	Indicele criminalității interne Audit intern	Nota de scor

Scanned with OKEN Scanner

9.7.4. Integrarea sistemelor de informare ale Tabloului de bord executiv în strategia decizională a întreprinderii

Aplicarea tabloului de bord executiv are în vedere o organizare raţională prin corelarea activităţii unui comitet de monitorizare cu un număr semnificativ de proiecte care au drept obiectiv implementarea sistemului. În acest mod se asigură interfaţa cu vechiul sistem de monitorizare, dar şi alegerea unei configuraţii informatice adecvate.

Comitetul de monitorizare îndeplineşte următoarele atribuţii:

- definirea orientărilor strategice şi ale obiectivelor proiectului de Tablou de bord executiv;
- construirea reţelei PERT a proiectului;
- coordonarea deciziilor bugetare în implementarea sistemului de raportare;
- selecţionarea configuraţiei informatice de referinţă;
- coordonarea grupurilor de proiecte din Tabloul de bord executiv;
- validarea producţiei grupurilor proiect.

Finalitatea tabloului de bord executiv nu este de a substitui integral vechea arhitectură a sistemului control de gestiune. El este dedicat cu precădere conducătorilor întreprinderii (direcţia generală, direcţiile unităţilor de afaceri), responsabililor operaţionali care continuă să utilizeze sistemele de control de gestiune tradiţionale. Tabloul de bord executiv are drept obiect să ofere direcţiei generale a întreprinderilor un instrument de modelare dar şi de urmărire efectivă a politicii generale. Acesta este constituit dintr-un număr de module de simulare:

- tabloul de bord prospectiv privind managementul riscului;
- sistemul de informare marketing;
- tabloul de bord Value Based Management;
- Activity Based Budgeting.

Modulele menţionate permit testarea impactului modificării anumitor parametri asupra evoluţiei politicii generale. În faţa unui mediu din ce în ce mai incert, un astfel de instrument se dovedeşte esenţial, permiţând optimizarea flexibilităţii grupurilor internaţionale. Într-un asemenea context, este posibilă dezvoltarea întreprinderilor în reţea. Avem în vedere structuri flexibile şi adaptabile care constituie forme hibride între relaţiile reglate de piaţă şi cele gestionate în interiorul grupurilor menţionate. Reţeaua oferă diversitatea competenţelor cerute pentru a înfrunta concurenţa care, în afara preţurilor, are influenţă şi asupra varietăţii ofertei, calităţii, termenelor, serviciului etc., şi pentru a da supleţea necesară compensării rigidităţii producţiei în fluxuri extinse.

Din punctul de vedere al teoriei instrumentelor de gestiune, întreprinderea în reţea este atractivă din mai multe puncte de vedere:

- ilustrează fenomenul de dominare prin sistemul de informare;
- arată până la ce punct investiţiile nemateriale pot fi strategice. În anumite sectoare, potenţialul de dezvoltare este legat de capacitatea de exploatare precum şi de calitatea sau preţul produselor;
- necesitatea normalizării instrumentelor de gestiune.

Scanned with OKEN Scanner

Recomandările (statements) făcute de Financial and Management Accounting Commitee (FMAC), respectiv Comitetul pentru Contabilitate Financiară şi de Gestiune din cadrul IFAC se referă la:

- definiţia conceptelor contabilităţii de gestiune (management accounting concepts);
- decizia de investiţie (capital expenditure decision);
- controlul proiectelor (management control of projects);
- gestiunea ameliorării calităţii (managing quality improvements);
- planificarea strategică a gestiunii sistemului de informaţii (strategic planning for information resource management).[155]

În perspectivă, este necesară o cercetare asupra reprezentărilor entităţii şi gestiunii conform normelor IFAC şi ISO (International Standards Organisation).

Primul nivel se referă la sistemele operative care regrupează sistemul de date operaţionale externe ale întreprinderii, începând cu suporturile eterogene ale căror date nu sunt normalizate, programe financiare, programe integrate.

Al doilea nivel este constituit dintr-o bază de sinteză sub SGBDR care prezintă o garanţie de coerenţă a datelor în cadrul grupului.

Al treilea nivel corespunde instrumentelor decizionale cum sunt tablourile de bord, de simulare, de gestiune a proiectelor care se pot alimenta de la depozitele de date (*data warehouse*). Acesta este nivelul la care se situează EIS (Executive Information System), în special Tabloul de bord executiv.

Implementarea presupune verificarea preventivă a factorilor de eşec:

- inexistenţa formalizării planului pe termen mediu;
- absenţa indicatorilor tablourilor de bord tradiţionale, în conformitate cu indicatorii de performanţă, de monitorizare şi de clarificare;
- non-formalizarea sistemului valorii şi culturii întreprinderii;
- insuficienţa sistemului activity based costing şi *activity based budgeting*;
- inexistenţa instrumentelor de măsurare calitativă la nivel de marketing, gestiunea resurselor umane şi control de gestiune;
- absenţa unei cartografii actualizate a proceselor;
- inexistenţa unei strategii de management al riscului formalizată şi inexistenţa unei culturi de evaluare a salariaţilor întreprinderii.

Factorii cheie de succes care permit optimizarea implementării Tablourilor de bord executiv sunt:

- implicarea majoră a Direcţiei generale, a responsabililor unităţilor de afaceri şi a zonelor geografice;
- voinţa de a substitui la termen printr-un demers clasic al controlului de gestiune bazat pe conceptul de management, pe centru de responsabilitate, un model de control a activităţii strategice şi dinamice, bazat pe controlul proceselor şi metodelor (management by means):
- voinţa de a reveni la sursele creării de valoare acordând mai multă importanţă salariatului, clientului şi acţionarului.

---

[155] Tabără N., *Contabilitate şi control de gestiune. Studii şi cercetări*,reluare tiraj Editura TipoMoldova, Iaşi, 2005

Scanned with OKEN Scanner

Concluzii

Strategia decizională a oricărei întreprinderi se fundamentează esențial pe raportarea financiară. În acest context, un rol primordial îl au situațiile financiare anuale. Tabloul de bord reprezintă un instrument modern pentru realizarea unui management performant care include și managementul riscului.

Noua generație de tablouri de bord poate fi considerată un răspuns al insuficienței contabilității financiare în fundamentarea deciziilor de către manageri. Într-un asemenea context, contabilitatea de gestiune oferă o informație adecvată activităților consumatoare de resurse și producătoare de rezultate.

Abordarea noastră dorește să evidențieze actualitatea conceptului **tablou de bord executiv**. Prin mijloace, tehnici și procedee specifice, conceptul menționat tinde să completeze fără a elimina de pe scenă tradiționalul control de gestiune.

Oricum, un asemenea tablou de bord constituie un ansamblu de indicatori și informații esențiale care permit o viziune de ansamblu, analiza perturbațiilor și luarea deciziilor de orientare a gestiunii pentru îndeplinirea obiectivelor stabilite de strategie.[156]

---

[156] Guedj N., *Le contrôle de gestion. Pour améliorer la performance de l'entreprise,* Troisième édition, Editions d'Organisation, Paris, 2000, p. 285

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 10

Utilizarea tratamentului de referință (benchmarking) în ameliorarea performanței globale a întreprinderii

10.1. Preliminarii

Noțiunea de benchmarking constituie un proces continuu de ameliorare a performanțelor organizațiilor în scopul de a obține o superioritate față de concurență. Ameliorarea poate privi produsele, metodele de lucru. Mediul evoluează, competitorii caută mereu să-şi consolideze această superioritate care poate fi pusă în discuție în orice moment.

Benchmarking-ul este tehnica utilizată pentru identificarea acelei practici care poate determina o performanță superioară. Cea mai cunoscută definiție pentru acest concept a fost dată de David T. Kearns, preşedinte în cadrul Companiei Xerox, conform căruia benchmarking-ul este *procesul continuu de apreciere a produselor şi serviciilor în comparație cu cele ale celor mai puternici competitori sau cu cele care sunt deja leaderi de piață.*[157]

Benchmarking-ul este adesea văzut ca un instrument care compară şi măsoară performanța, aşa cum este reprezentat în figura următoare:

[157] Smith J., *Handbook of Management Accounting, Sixth Edition,* Elsevier Marea Britanie, 2007, p. 897

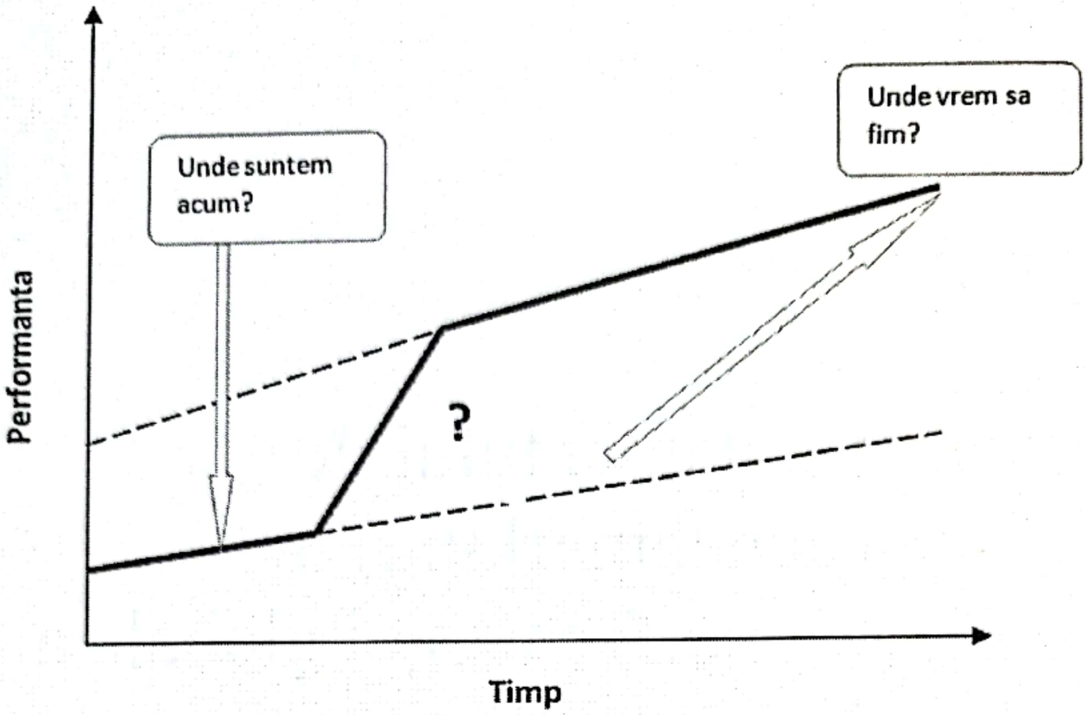


Figura nr. 10.1. - O reprezentare a procesului de benchmarking

Pentru a înțelege modul de aplicare a benchmarking-ului, este esențială considerarea diferenței dintre benchmarks şi benchmarking. *Benchmarks* sunt unități de măsură exprimate în procente, coeficienți sau costuri – de exemplu randamentul vânzărilor pe client. Benchmarking-ul este procesul comparării şi înțelegerii modului în care un proces poate evolua mai bine. Deşi este interesantă descoperirea diferențelor de performanță ale organizației în comparație cu alte companii, totuşi nu se vor putea stabili întru totul motivele care stau la baza performanței mai ridicate ale acestor companii. Noțiunea de benchmarking constituie un proces continuu de ameliorare a performanțelor organizațiilor în scopul de a obține o superioritate față de concurență.

Demersul pune în discuție metodele şi rezultatele predecesorilor, relevând voința celor consultați de a aduce noutăți pe piața consilierii (internă sau externă). El se aplică oricărei practici care poate fi comparată cu cele ale concurenței şi se înscrie în voința managerilor de a căuta excelența şi a-i determina limitele[158].

Procesul de benchmarking este asemănător demersului metodologic al cercetătorilor în ştiințele de gestiune obişnuiți cu practicile şi metodele de cercetare-acțiune:

1. Identificarea obiectului şi contextului concurențial, alegerea metodelor de colectare a datelor;

2. Măsurarea şi analiza abaterilor de performanță;

---

[158] Mitchell F., Salafatinos C., *Modern Management Accounting Developments,* Pearson Professional Limited, Great Britain, 1997, p. 57-59

Scanned with OKEN Scanner

3. Prezentarea convingătoare a rezultatelor şi implicaţiilor care să sensibilizeze personalul, aşa cum se face prin demersul calităţii totale, în scopul de a deţine adeziunea sa;

4. Definirea obiectivelor şi planurilor de acţiune necesare ameliorării, adaptând metodele celor mai buni concurenţi, prin controlul rezultatelor şi după definirea noilor repere.

Două faze sunt foarte importante: colectarea datelor şi prezentarea rezultatelor şi implicaţiilor[159]. Colectarea datelor este o fază delicată, deoarece obţinerea informaţiei este foarte dificilă. Se are în vedere montarea unui adevărat sistem de supraveghere care trecere prin studiul revistelor profesionale sau actelor congreselor prin utilizarea relaţiilor întreprinderii, utilizarea site-urilor. Prezentarea rezultatelor şi implicaţiilor prezintă o mare importanţă în management în reuşita proceselor, în măsura în care se ajunge la acceptarea de către responsabili a noilor obiective de atins, care se pot diferenţia funcţie de evoluţia reperelor.

De fapt, termenul analizat înseamnă standard, reglementare de comparaţie sau tratament de referinţă.[160]

10.2. Etapele şi obiectivele procesului de benchmarking

Tratamentul de referinţă constituie procesul de identificare, analiză şi adoptare a practicilor companiilor celor mai performante în vederea creşterii organizaţionale, în scopul ameliorării activităţii în propria companie. El nu se limitează doar la identificarea „celor mai bune practici", ci constă de asemenea, în analiza şi aprofundarea propriilor practici, celor ale concurenţei, precum şi aplicarea lor în cadrul organizaţiei.

Această metodă se bazează pe un proces continuu şi sistematic care are în vedere relaţiile dintre profesionişti:[161]

- **Identificarea activităţilor şi proceselor de tratat.** Este vorba despre cele care sunt foarte importante pentru realizarea factorilor cheie de succes, ce trebuie ierarhizaţi. Se poate recurge la tehnici cantitative de afectare a ponderii relative proceselor şi factorilor respectivi.
- **Organizarea echipelor de aplicare.** Se pot influenţa astfel actorii proceselor etalon, dar şi echipele mixte. Au fost aplicate metode multicriteriale de selecţie a participanţilor. Ele vizează evaluarea fiecăruia în raport cu diferite criterii (competenţă, interes, credibilitate etc.) reţinute pentru formarea echipei.
- **Analiza în detaliu a propriului mod de funcţionare în activităţile selecţionate.** De fapt, benchmarking-ul reprezintă un schimb de informaţii. Sunt utilizate de auditori tehnici, formalizate pentru descrierea proceselor examinate. Se

---

[159] Duff R., *Encyclopédie de la gestion et du management,* EGM, Editions Dalloz, Paris, 1999, p. 82-83

[160] Lendrevie J. Lindon D., *Mercator: théorie et practique du marketing,* 5ème édition, Editions Dalloz, Paris, 1997, p. 48

[161] Bouquin H., *Comptabilité de gestion, 3e édition,* Edition Economica, Paris, 2004, p. 186

Scanned with OKEN Scanner

preconizează folosirea principiilor generale ale Managementului Calităţii Totale (TQM): costuri, calitate, timp al ciclului de producţie. IMA sugerează patru principii pentru selecţionarea criteriilor care măsoară performanţa unui proces. Ele trebuie să fie corelate cu o cerere internă sau externă de obiective şi factori cheie de succes, măsurabili în manieră normalizată şi uşor de colectat.[162]

- **Identificarea celui mai bun, care va servi drept referinţă.** Această etapă poate fi realizată de un grup de întreprinderi care se preocupă de benchmarking şi doresc să schimbe informaţia pentru a recurge la compensări (clearinghouse) existente (Societatea Contabililor de Management din Canada a identificat patruzeci). Au fost elaborate şi norme etice.
- **Analiza informaţiilor şi determinarea cauzelor care explică performanţa celui mai bun.** Este vorba de studiul diferenţelor performanţei în multiple domenii în care ea este măsurată (cost, durată, calitate).
- **Aplicarea elementelor preconizate.** Regăsim aici ansamblul metodelor de gestiune a schimbării în întreprindere.

Pornind de la etapele prezentate, proiectele de benchmarking variază considerabil în termeni de cost şi timp. Un studiu comparativ concis poate dura câteva săptămâni, deşi un minimum de trei luni trebuie alocate planificării, comunicării şi desfăşurării. Cel mai ridicat cost este cel al timpului alocat de către echipa de proiect. La acesta se adaugă timpul angajaţilor şi al managementului.

Un proiect destinat benchmarking-ului se adresează sectoarelor care permit cea mai importantă oportunitate de creştere a performanţei. Figura de mai jos ilustrează componentele fiecărui element şi arată punctele ce pot fi selectate pe parcursul procesului.

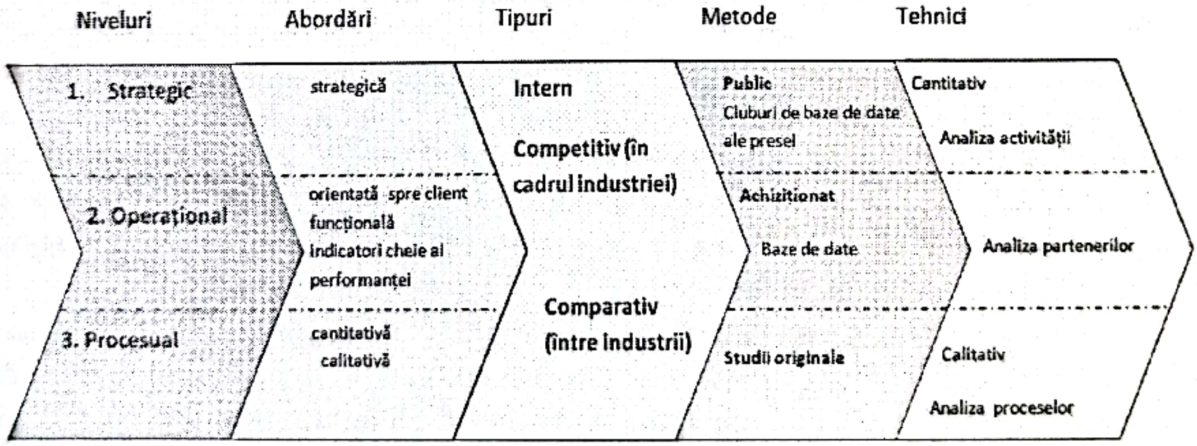


Figura nr. 10.2. - Proiectul de benchmarking

Sursa: Smith J., *Handbook of Management Accounting, Sixth Edition,* Elsevier Marea Britanie, 2007

[162] Seal W., *Op. Cit.*, p. 867-870.

Scanned with OKEN Scanner

Pornind de la aceste considerente, obiectivele tratamentului de referință constau în:

- propunerea de scopuri ambiţioase;
- accelerarea ritmului schimbării;
- depăşirea conceptului de NIH - not invented here (nu s-a inventat aici);
- identificarea proceselor generatoare de avantaje semnificative;
- urmărirea continuă a satisfacţiei clienţilor şi a avantajului competitiv;
- cunoaşterea mai completă atât a punctelor tari cât şi a celor slabe, printr-o mai bună autoevaluare;
- crearea unui climat de muncă echilibrat, bazat pe fapte concrete;
- utilizarea capacităţilor de producţie în vederea creşterii companiei.

Pe baza acestora, benchmarking-ul este considerat creator de valoare.

10.3. Nivelurile benchmarking-ului

Sunt trei *niveluri* ale benchmarking-ului: strategic, operaţional şi procesual.

Nivelul **strategic** se concentrează pe domenii precum cota de piaţă, valoarea acţiunilor sau structura organizaţională. Proiectele de la acest nivel vor avea drept comparabilă organizaţia văzută în întregimea sa.

Benchmarking-ul **operaţional** presupune compararea performanţei în domenii ca satisfacţia consumatorilor, sistemul de distribuţie şi cheltuieli generale.

Cel de-al treilea nivel este cel **procesual**. Un proces este un grup de activităţi care pot fi conectate, între care există o anumită legătură. În mod curent, un proces vizează mai multe funcţii şi de aceea unele organizaţii şi-au creat o structură care să ia în considerare acest aspect.

Nivelurile benchmarking-ului sunt prezentate în figura de mai jos :

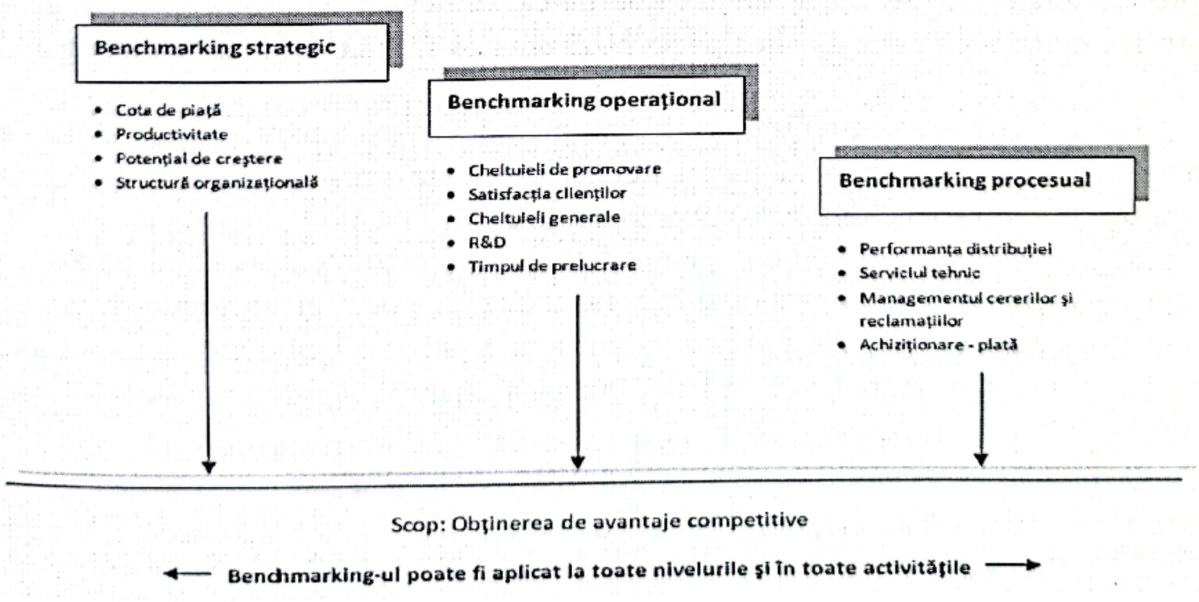


Figura nr. 10.3. - Abordarea strategică a benmarking-ului

Scanned with OKEN Scanner

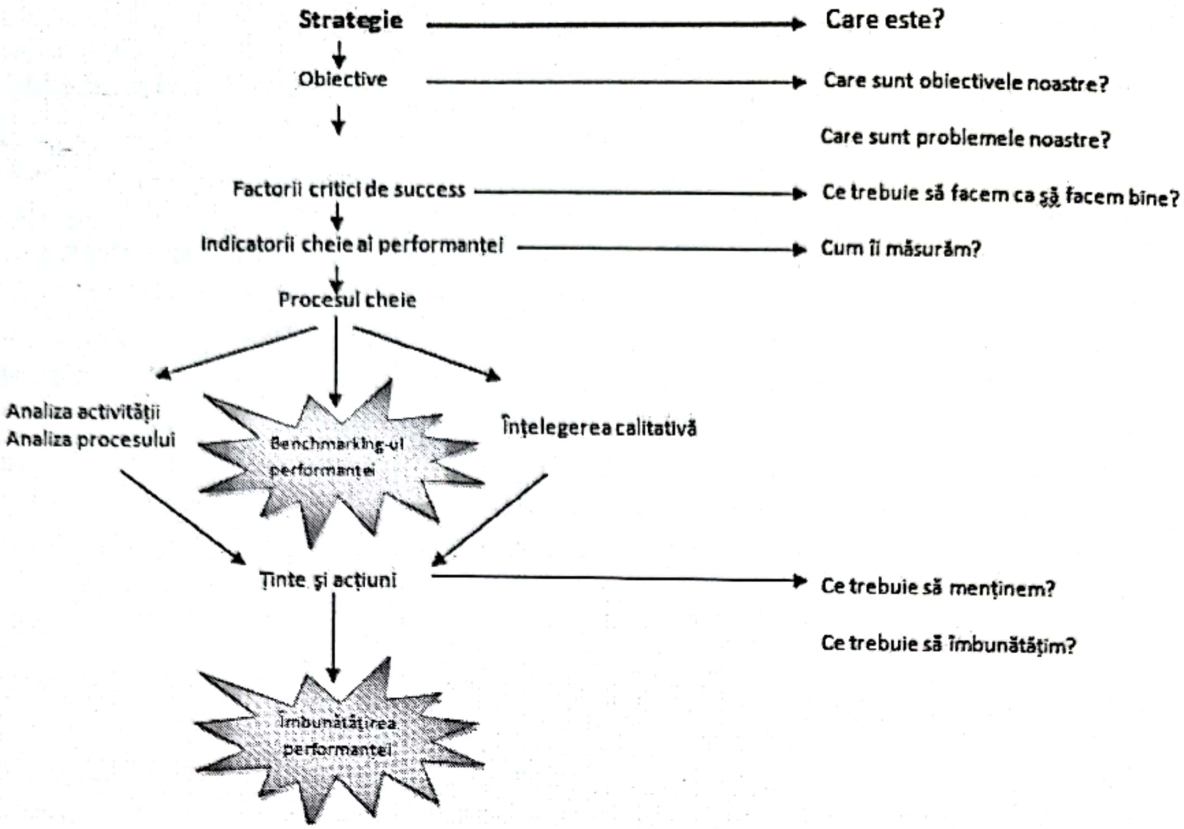


Figura nr. 10.4. – Analiza factorilor strategici ai întreprinderii

Benchmarking-ul ar trebui să înceapă la cel mai înalt nivel din cadrul organizației. De exemplu, beneficiile vor fi limitate dacă sistemul de distribuție este îmbunătățit, dar produsul livrat nu este ceea ce clientul își dorește.

Pornind de la cele trei abordări ale benchamrking-ului, ne vom orienta în continuare spre nivelul care privește strategia companiei, mai precis, spre acele obiective ale benchmarking-ului care permit o monitorizare a perioadelor incluse între 5-7 ani. Dacă strategia organizației este bine înțeleasă, la fel ca și obiectivele și poziția strategică pe piață, atunci abordarea strategică este modul ideal de a identifica ce trebuie măsurat. Perspectiva de analiză trebuie aliniată la strategia și obiectivele afacerii.

Prin conectarea studiului aferent metodei benchmarking la strategia companiei se pot identifica domenii de evoluție care vor contribui la atingerea scopurilor organizației. Abordarea presupune următorii pași:[163]

a) Înțelegerea strategiei companiei folosind ca instrument modelul lui Porter care vizează analiza organizației din perspectiva competiției existente, a noilor competitori, a substituției de produse și servicii, a puterii clienților și furnizorilor. Un alt instrument este analiza PEST din perspectiva politică, economică, socială și tehnologică.

b) Înțelegerea obiectivelor care iau naștere din strategie.

c) Transformarea obiectivelor în factori critici de succes (FCS) cunoscuți în terminologia englezească și sub denumirea de « Do Wells ». Ei se constituie în

[163] Smith J., *Handbook of Management Accounting, Sixth Edition,* Elsevier Marea Britanie, 2007, p. 903-904

Scanned with OKEN Scanner

activităţi care trebuie să se desfăşoare în parametri stabiliţi în vederea atingerii obiectivelor. De exemplu, satisfacţia clientului este critică pentru creşterea cotei de piată în timp ce un nivel corespunzător de stocuri contribuie la reducerea costurilor.

d) Identificarea proceselor care se află în legătură cu factorii critici de succes şi care sunt, în consecinţă cheia succesului afacerilor. Procesele care vizează satisfacţia consumatorilor vor fi cei care formează „puncte de contact" cu clientul.

10.4. Diferite tipuri de tratamente de referinţă

Tratamentul de referinţă intern este realizat prin analiza practicilor din cadrul propriei organizaţii. Astfel, el poate fi o oportunitate pentru controlorul de gestiune, cu scopul refinanţării sau ameliorării tabloului de bord, iniţierii dialogului, a unei culturi şi a unui limbaj comun de gestiune. Speranţele de ameliorare posibile se ridică la 10%.

Tratamentul de referinţă al proceselor constă într-o analiză a celor mai bune practici referitoare la procesele de bază pe care le realizează compania. În acest mod, se oferă posibilitatea întreprinderii de a demara metodele ABC – ABM, în vederea îmbunătăţirii activităţii.

Economiile şi îmbunătăţirile pot atinge 35%.

Tratamentul de referinţă competitiv constă în analiza strategiilor, proceselor şi practicilor întreprinderilor concurente sau a celor cu acelaşi profil de activitate.

Câştigurile potenţiale sunt de ordinul a 20%.

Tratamentul de referinţă strategic permite adaptarea strategiei şi cuantificarea, printr-o analiză prospectivă, a tendinţelor viitoare ale întreprinderii şi a opţiunilor de piaţă referitoare la procese, tehnologie şi distribuţie.

10.5. Implementarea tratamentului de referinţă

Implementarea unui program de benchmarking implică mult timp, efort şi sume importante. De cele mai multe ori, aceasta implică management şi suport de cea mai bună calitate. Acest program poate fi divizat în cinci faze distincte:[164]

1. **Planificarea**. Această fază implică identificarea şi stabilirea aspectelor pe care urmează să se pună accent în cadrul acestui proces. În plus, planul de benchmarking trebuie să stabilească utilizatorii autorizaţi ai informaţiilor. În mod normal, echipa desemnată în acest sens este cea care stabileşte planul, defineşte indicatorii care vor fi luaţi în considerare şi metodele de colectare a informaţiilor.

2. **Obţinerea datelor**. Această fază implică cercetare şi cooperare. Cercetarea este necesară în colectarea informaţiilor generate de companii în acest scop. Ele sunt completate de reviste de specialitate, rapoarte ale companiilor,

---

[164] Mitchell F., Salafatinos C., *Modern Management Accounting Developments*, Pearson Professional Limited, Great Britain, 1997, p. 57-59

Scanned with OKEN Scanner

reclame, chestionare în rândul clienţilor, agenţilor de vânzări şi furnizorilor. Accesul la informaţiile furnizate necesită unele proceduri de protocol.

3. **Analiza**. Informaţiile obţinute în faza anterioară urmează să fie comparate cu indicatorii de performanţă internă a întreprinderii, în scopul determinării poziţiei actuale a acesteia. În mod normal, trebuie realizată şi o ajustare a informaţiilor pentru a se obţine comparaţii corecte şi relevante. Odată stabilite domeniile care necesită îmbunătăţiri, devin necesare analize ulterioare privind cauzele care au generat rezultate scăzute, precum şi îmbunătăţirile de rigoare.

4. **Execuţia**. Echipa de benchmarking trebuie să obţină aprobarea din partea managerilor pentru acţiunile propuse în vederea îmbunătăţirii activităţii. Odată aprobate, aceste acţiuni sunt puse în practică şi apoi evaluate rezultatele. În cele mai multe cazuri, obiectivele trebuie reformulate în vederea adaptării condiţiilor schimbării.

5. **Finalizarea**. Feedback-ul acestor acţiuni trebuie focalizat pe informarea managerilor cu privire la succesul acţiunilor şi cum acestea au contribuit la creşterea efectivă a întreprinderii. Indicatorii de performanţă trebuie urmăriţi în permanenţă, pentru a se realiza ajustări permanente funcţie de evoluţia tehnologiei, succesele viitoare şi evenimentele externe.

Prin capacitatea sa de a iniţia şi direcţiona schimbarea, tratamentul de referinţă (benchmarking-ul) aduce o importantă contribuţie la îmbunătăţirea continuă a activităţii şi la un management de performanţă. Iar acest lucru este realizat, în principal, prin capacitatea sa de a identifica obiective de performanţă şi de a urmări utilizarea celor mai bune practici din întreprinderi. În concluzie, el are drept scop sprijinirea întreprinderii în identificarea punctelor slabe, corectarea acestora şi focalizarea managementului acolo unde acest imperativ este indicat.

10.6. Rezultatul unei operaţiuni de benchmarking

Pentru reuşita unei asemenea operaţiuni, sunt necesare:

- analiza şi cunoaşterea precisă a proceselor proprii din cadrul organizaţiei;
- selecţia corectă şi competentă a partenerilor/colaboratorilor, respectarea unui cod al conduitei în afaceri, pentru a preveni o reducere de valoare;
- compararea proceselor, practicilor şi rezultatelor, atât în cadrul propriei organizaţii, cât şi în entităţile de nivel mondial, în ţara de rezidenţă şi în străinătate;
- conducerea acţiunii astfel încât să fie depăşită limita de „cel mai bun".

Rolul controlorului de gestiune se referă la identificarea proceselor care vor fi supuse operaţiunii de benchmarking. El îşi aduce contribuţia la analiza tendinţelor, la fixarea obiectivelor pe termen scurt, adevărata sa valoare fiind reprezentată de comunicarea rezultatelor şi capacitatea de a le face acceptate.

Scanned with OKEN Scanner

10.7. Misiunea controlorului de gestiune

În privința rolului de a dialoga, controlorul de gestiune trebuie să clarifice în permanență misiunile și obiectivele organizației. Pentru acesta se recomandă să aibă mereu prezență de spirit:

- trebuie să răspundă prompt la următoarele întrebări: de ce? cum? când?
- trebuie să cerceteze în permanență cele trei axe ale performanței întreprinderii: volumul producției, costurile și calitatea;

Un mijloc simplu în favoarea clarității constă în formularea obiectivului astfel: „pentru clientul meu..., la data de...". Prin client, înțelegem atât pe cei interni (colaboratori), cât și pe cei externi.

Misiunea clasică a controlorului de gestiune constă în coordonarea procesului bugetar, în urmărirea lunară a unor indicatori financiari proveniți din surse contabile și în calculul costului de producție; linia dominantă era deci una planificatoare și financiară. Rolul controlorului de gestiune devine acela de a pune în aplicare strategia întreprinderii, având ca misiune:

- contribuția la identificarea obiectivelor și provocarea comportamentelor coerente cu acestea (eficacitate) ;
- incitarea la consumarea resurselor în mod productiv (eficiență).

Activitatea controlorului este orientată pe colectarea, difuzarea, organizarea informației, de unde rezultă că misiunea postului este aceea de a administra procedurile și sistemul de informații, de a le construi sau ameliora.

Controlorul de gestiune trebuie să fie polivalent:

- specializat: să cunoască instrumentele de gestiune specifice;
- generalist: să organizeze și să coordoneze procedurile;
- operațional: să gestioneze execuția;
- funcțional: consilierea managerilor;
- tehnic: integrarea dimensiunii tehnice;
- uman: să gestioneze oamenii, echipele.

Pentru a putea asigura diversele sale misiuni și pentru a lucra în toate nivelurile ierarhice, controlorul de gestiune trebuie să aibă o foarte bună formare profesională, astfel încât să fi acumulat cunoștințe din diverse domenii. Activitatea controlorului în întreprindere este diferită, funcție de natura sectorului de activitate, de nivelul de responsabilitate și de mărimea acesteia. Noile tendințe recomandă implicarea controlorului de gestiune în procesul de decizie, de evaluare și de măsurare a performanței. Controlorii trebuie să înțeleagă tehnologia firmei, provocările marketingului și să găsească oportunități de dezvoltare a activităților care să conducă la reducerea costului și la îmbunătățirea valorii și a calității percepute de client[165].

[165] Albu N., Albu C., *Instrumente de management al performanței*, vol. II, Contabilitate de gestiune, Editura Economică, 2003, p. 223

Scanned with OKEN Scanner

10.8. Tratamentul de referință și funcția contabilă

Conceptul analizat constituie un instrument care nu privește doar ameliorarea productivității întreprinderii, ci și dezvoltarea acesteia. El implică un control al direcției generale în scopul de a evita lansarea unor acțiuni incoerente de către diversele funcțiuni ale întreprinderii. Informațiile contabile sunt relativ omogene în timp, fiind supuse unui corp de norme relativ comune chiar la nivel internațional. Deși foarte dificilă, este posibilă determinarea unor procese contabile comparabile în diverse întreprinderi, ceea ce permite un schimb de competențe și, în acest fel, câștiguri reciproce.

Demersul de benchmarking cuprinde mai multe etape:

a. Alegerea și înțelegerea demersului;

b. Selecția domeniilor contabile candidate la benchmark;

c. Autoevaluarea domeniilor sau proceselor;

d. Lansarea demersului de benchmark;

e. Căutarea informațiilor – în acestă privință este importantă conduita procesului, constituirea grupurilor de cercetare și căutarea celor mai bune practici.

Fiecare întreprindere prezintă apoi propria sa abordare a demersului selecționat și un inventar al bunelor practici. Grupul procedează apoi la o ierarhizare a acestora în scopul de a le reține pe cele mai bune.

Benchmarking-ul (*tratamentul de referință*) se integrează procesului de cercetare a calității. El constituie o clarificare, o mobilizare, o sursă de progres pe care întreprinderile în dificultate le vor utiliza, ținând seama de rapiditatea schimbării. Funcția contabilă va putea astfel să beneficieze de avantajele acestei abordări.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 11

Rolul contabilității de gestiune în poziționarea strategică a întreprinderii

Orientarea şi dirijarea proceselor economice ale firmei către un scop anume presupune măsuri permanente privind perfecționarea mecanismelor de conducere şi funcționare ale acestor entități.

Este cunoscut că, din multitudinea de informații valorificate în gestiunea operativă tactică şi strategică, o parte din ele prezintă o serie de caracteristici: provin dintr-o singură sursă, sunt destinate reflectării numai a anumitor fenomene şi au o anumită exactitate. Contabilitatea, ca sursă a acestor date, a cunoscut o evoluție ascendentă, fiind în acelaşi timp un rezultat şi un factor al progresului în general. Formarea unei imagini privind dimensiunile teoretice şi aplicative ale contabilității este, fără şansă de reuşită, în afara unui studiu evolutiv al acesteia, în demersul ei de perfecționare şi conceptualizare pe baza unui sistem coerent de obiective şi principii fundamentale de natură să ducă la formularea de norme, metode şi modele care să asigure rezolvarea eficientă a problemelor de conducere şi gestiune în întreprindere. Apărută din necesități practice, contabilitatea a însoțit în permanență producția bunurilor materiale, devenind o știință dinamică în sistemul științelor economice, care şi-a consolidat teoria pe fapte reale din universul mişcărilor de valori.

Cât priveşte contabilitatea de gestiune, aceasta a fost recunoscută dintodeauna ca o contabilitate internă, nesupusă principiilor general admise şi ale cărei informații sunt utilizate cu preponderență de către manageri în luarea deciziilor. Lucrând cu date confidențiale, interne, contabilitatea de gestiune dă dovadă de o flexibilitate care lipseşte contabilității financiare. De asemenea, ea dispune de o serie de instrumente de

lucru, unele dintre ele considerate clasice, cum este cazul planificării şi bugetării, iar altele moderne, impuse de dezvoltarea fără precedent a companiilor – tabloul de bord, sistemul de guvernanţă corporatistă etc.

Astfel, contabilitatea de gestiune îşi transferă competenţele în informaţia viitoare, sprijinind în definitiv strategia unei companii. Instrumentele contabilităţii de gestiune îi împrumută metodei contabile preocuparea pentru coerenţă, constrângere logică, care reflectă egalitatea constantă între resurse şi utilizări.

11.1. Kaplan şi contabilitatea de gestiune

Recentele diagnostice privind o criză în domeniul contabilităţii de gestiune au condus la dezvoltarea şi răspândirea unor metode şi tehnici prin care s-a încercat revigorarea acestei discipline. Unele dintre aceste metode promiteau să determine consecinţe importante atât asupra contabilităţii de gestiune, cât şi a contabilităţii în general. Se pot identifica astfel de preocupări importante în contabilitatea de gestiune care scot în evidenţă întregul potenţial al contabilităţii pentru poziţionarea strategică a întreprinderii.

Criza contabilităţii de gestiune şi problematica adiacentă viitoare au fost avute în vedere de mai mulţi specialişti. Astfel, Robert Kaplan, profesor de contabilitate la Universitatea Harvard, a scos în evidenţă dificultăţile disciplinei la mijlocul anilor 1920. Universitarii şi practicienii din domeniul contabilităţii au dat răspunsuri notabile acestui impas. Deşi Kaplan critica dificultăţile contabilităţii de gestiune, care nu ţineau pasul cu dezvoltarea ştiinţei şi tehnicii, el milita pentru dezvoltarea şi promovarea unei apropieri de conducerea prin costuri.

Principalul scop al problematicii abordate este structurarea tehnicilor de realizare a contabilităţii pentru poziţionarea strategică a întreprinderii şi luarea în considerare a criticilor aduse de Kaplan contabilităţii de gestiune contemporane.[166]

Pe la mijlocul anilor 1980, Kaplan a adus o critică incisivă contabilităţii de gestiune americane. El susţinea că în ciuda procesului rapid în dezvoltarea unor noi tehnici de producţie după mijlocul anilor 1970 contabilitatea de gestiune nu a dezvoltat sensurile apropiate ale măsurării în raportare. Informaţia sporeşte productivitatea şi calitatea, îmbunătăţeşte produsele, în general ajută conducerea. Toate aceste surse de avantaj competitiv văzute de Kaplan sunt aplicate în industria japoneză, dar nu în aceeaşi măsură şi de concurentele occidentale.

Al doilea element al criticii lui Kaplan reflectă opinia potrivit căreia în ultimii 60 de ani contabilitatea de gestiune a devenit din ce în ce mai subordonată contabilităţii financiare. Contabilitatea costurilor, principala preocupare de alocare exactă a cheltuielilor de regie ale produselor, a implicat cunoaşterea nevoilor de stocuri din situaţiile financiare, înlocuind costul obiectivelor conducerii, respectiv al formelor incipiente de contabilitate managerială. Acolo, unde există modalităţi

---

[166] Glynn J.J., Murphy M.P., Perrin J., Abraham A., *Accounting for Managers*, Third Edition, Thompson Learning, 2003, care tratează probleme privind contabilitatea afacerilor strategice, p. 560-575

Scanned with OKEN Scanner

de informare în domeniul managementului, informaţia acceptată iniţial este disponibilă prea târziu ca să mai fie utilă pentru operaţia de control.

Al treilea set de observaţii ale lui Kaplan se referă la rolul jucat de contabilitatea academică. El este contrariat de cercetarea din contabilitatea de gestiune separată de practică. Contabilitatea academică este tentată să piardă din vedere ceea ce se petrece în lumea afacerilor. Se construiesc modele mai simple, mai analitice. Pentru Kaplan, un factor major care a contribuit la criza actuală a contabilităţii de gestiune este aceea că practicile cele mai bune au rămas neutilizate de către universitari.

Un ultim aspect al problemelor abordate priveşte istoria contabilităţii de gestiune. El respinge ideea potrivit căreia contabilitatea de gestiune ar avea origini recente, pe la mijlocul secolului XIX. Elementele cele mai importante din domeniu sunt cunoscute încă din 1925, fapt consemnat de Johnson şi Kaplan în lucrarea *Relevance Lost* (1987). Acestea au fost rezultatul câtorva generaţii, pentru dezvoltarea şi răspândirea sistemelor de costuri pentru conducere destinate să asigure securitatea controlului managerial şi evaluarea performanţelor. Perioada care a urmat a fost lipsită de progrese. Apariţia noilor tehnologii şi dominanţa raportărilor financiare au întărit credinţa lui Kaplan pentru revoluţionarea economiei manageriale. Acesta trebuie să acţioneze pentru recâştigarea locului important al contabilităţii de gestiune la începutul secolului.

Este clară intenţia lui Kaplan pentru o dezbatere a unor teorii elaborate de Bromwich şi Bhimani, în 1989, într-un raport adresat Comisiei British Chartered Institute of Management Accountants. Autorii lui au cerut să se identifice criticile aduse economiei manageriale privind descoperirile mai importante în domeniu. Kaplan şi alţi cercetători sunt atraşi de experienţa japoneză. Ei au oferit o sinteză a practicilor economiei manageriale în firmele japoneze precum şi perspectivele acestora în Statele Unite ale Americii.

Nu toate ramurile industriale au trecut la noile tehnologii, există totuşi o bună înţelegere a inovaţiei. Evident, Kaplan este prea critic cu profesia sa. Bromwich şi Bhimani subliniază că există doar unele semne de întrebare privind o situaţie de criză în contabilitatea de gestiune. Specialiştii din Marea Britanie au manifestat interes pentru problemele de marketing. Ei critică metoda bazată pe costurile activităţii (Skinner, Amstrong, 1990).

Armstrong şi Jones (1992) susţin ideea potrivit căreia contabilii de gestiune au fost implicaţi într-o acţiune de „mişcare colectivă" şi s-au autoredenumit din contabili ai costurilor în contabili de gestiune care se ocupă de o contabilitate de gestiune mai largă care include şi probleme de management strategic. La sfârşitul anilor 1980 şi începutul anilor 1990, nemulţumirea faţă de sistemele tradiţionale de măsurare a performanţei bazate pe tehnici depăşite de contabilitate a dus la dezvoltarea cadrelor „echilibrate" sau „multi-dimensionale" de măsurare a performanţei. Astfel de instrumente moderne, externe, nonfinanciare erau dominate de un model particular, „Balanced Scorecard".

Scanned with OKEN Scanner

11.1. Conceptul de strategie. Tipologie şi factori de influenţă

Competitivitatea organizaţiilor contemporane, indiferent de natura şi mărimea lor, îşi are sorgintea în calitatea strategiilor pe care le adoptă şi le aplică. Condiţionarea decisivă a performanţelor, organizaţiilor de conţinutul strategiilor, devenită, în ultimele decenii, evidentă pentru quasitotalitatea agenţilor economici şi managerilor din ţările dezvoltate, explică avalanşa de cercetări, studii, cursuri şi consultanţe, având drept obiect strategiile. Amploarea necesităţii şi implicaţiilor strategiei asupra funcţionalităţii şi rezultatelor organizaţiilor, conştientizată de manageri, întreprinzători, specialişti – la nivel de firmă – politicieni, economişti, administratori şi jurişti – la nivel naţional – se reflectă, uneori, în supralicitarea termenilor de strategie şi strategic. O expresie a acestei tendinţe o constituie, relativ frecventele referiri la management strategic, alianţă strategică, control strategic, organizare strategică, coordonare strategică etc., care au proliferat mai ales în ultimul deceniu. Trecând peste aceste aspecte, este de reţinut impunerea strategiei ca **o componentă esenţială a managementului atât în planul teoriei cât şi al practicii**.

11.1.1. Dimensiuni ale conceptului de strategie

Termenul de strategie a cunoscut în decursul timpului numeroase delimitări în plan conceptual. Provenind de la cuvintele greceşti „stratos" (armată) şi „agos" (eu conduc)[167], termenul de strategie desemnează în domeniul militar „arta de a conduce un război", încetăţenindu-se în vocabularul militar şi cunoscând în timp o continuă dezvoltare care a dus la apariţia unei ştiinţe de sine stătătoare.

Generalul Clausewitz considera strategia drept „arta de a nu lupta decât în poziţia de superioritate". Dicţionarul Larousse numeşte strategia „arta de a dirija mijloacele în vederea victoriei", iar M. Porter „arta de a construi avantaje concurenţiale ce pot fi apărate o perioadă lungă de timp".

Sintetizând, definim strategia firmei drept *căile şi mijloacele ce-i permit entităţii să progreseze spre obiective esenţiale în condiţii mai bune, respectiv o dezvoltare armonioasă şi o mai strânsă legătură cu mediul actual şi viitor.*

Astfel, **strategia** are la bază o profundă şi atentă înţelegere a raţiunii de a exista a organizaţiei, a modului în care aceasta poate produce plusvaloare economică pentru majoritatea deţinătorilor de interese, individualizându-se totodată pe piaţa pe care acţionează.

În prezent, termenul de strategie se utilizează cu semnificaţii diferite, în mai multe domenii de activitate:

- *în domeniul militar*, strategia este parte componentă a artei militare, care se ocupă cu problemele pregătirii, planificării şi desfăşurării războiului şi operaţiunilor de profil;

---

[167] Lesnard C., *Organisation & Gestion de l'Entreprise*, Ed. Dunod, Paris, 1991, p. 17-19

Scanned with OKEN Scanner

- *în domeniul teoriei jocurilor*, strategia este un plan complet care specifică opţiunile pe care le are jucătorul în orice situaţie posibilă;

- *în domeniul managementului*, prin analogie, strategia evocă o stare de luptă, o confruntare între organizaţii (combatanţi) pe un teren de piaţă.

Impactul crescut al tehnologiei conduce întreprinderile la aplicarea strategiilor de un alt ordin: relaţional sau de alianţă.

Distingem două noi metodologii:

• *viziunea strategică* („strategic intent"). Demersul tradiţional punea accentul pe adaptarea permanentă a strategiei firmei la mediu, noul demers pune accentul pe găsirea noilor resurse pentru a realiza obiectivele care par de neatins prin modelul tradiţional. Se pune accentul pe dimensiunea temporală, pe capacitatea de a învăţa mai repede decât ceilalţi pentru a crea rapid şi, eventual temporar, noi avantaje.

• *strategiile de ruptură*, caracterizate prin modificări la iniţiativa unor concurenţi, a segmentelor strategice şi a regulilor jocului concurenţial. Aceste strategii sunt cu atât mai eficace, cu cât perturbă capacităţile de reacţie ale concurenţilor[168] şi în special ale celor puternici. Profesorul Henri Bouquin are în vedere coerenţa interacţiunii dintre controlul de gestiune şi dispozitivele de aplicare în domeniul controlului strategic şi al celui operaţional, în scopul controlării contradicţiilor şi paradoxurilor dintre elementele tripletului „competitivitate, creare de valoare şi perenitate", în condiţiile unei implicări a conducerii generale.

Managementul strategic, ca instrument prin care se pune în practică strategia, se poate utiliza doar dacă există o concepţie clară asupra misiunii organizaţiei şi asupra activităţilor necesare pentru realizarea obiectivelor stabilite.

Managementul strategic este una dintre formele de conducere moderne, axată pe schimbările şi modificările ce trebuie operate în cadrul organizaţiei şi în interacţiunile acesteia cu mediul în care funcţionează, pentru a evita producerea unor situaţii în care bunuri şi servicii oferite de organizaţie, fabricaţia şi vânzarea acestora, întreaga activitate desfăşurată să devină depăşite şi să nu fie în concordanţă cu schimbările produse.

Managementul strategic a fost utilizat pentru prima dată în lumea specialiştilor de profil în anul 1973, cu ocazia primei conferinţe internaţionale asupra managementului strategic organizată de I. Ansoff la Universitatea Vanderbilt. În această concepţie, el este considerat o sursă a dezvoltării firmei, respectiv o îmbogăţire a conceptului de planificare strategică. El nu se mai prezintă ca un proces de formare a strategiei suprapus sistemului de gestiune existent în firmă, ci ca *un mod particular de gestiune a acesteia, vizând asigurarea unei „cuplări" strânse între strategia globală şi politicile operaţionale.*

Utilizarea conştientă a conceptelor de **strategie** şi **management strategic** de către manageri şi salariaţi nu este deloc facilă. Influenţele şi interdependenţele care apar în mod firesc îi obligă pe aceştia să coreleze strategia şi managementul strategic cu mediul ambiant al organizaţiei, cu formele de manifestare a culturii organizaţionale şi manageriale, cu stilul de management practicat.

---

[168] Bouquin H., *Le contrôle de gestion*, 4e édition, Presses Universitaires de France, Paris, 1998, p. 432

Scanned with OKEN Scanner

11.1.2. Componentele strategiei

R. Daft consideră că strategia are patru componente: scopul, alocarea resurselor, competenţele caracteristice (distinctive) şi sinergia.

Scopul se referă la numărul şi specificul afacerilor firmei, la produsele şi serviciile care definesc domeniul în care organizaţia intră în corelaţie cu mediul.

Alocarea resurselor se referă la nivelul resurselor şi la modelul folosit de organizaţie pentru distribuirea lor în vederea îndeplinirii obiectivelor strategice. Se poate stabili şi proveniența resurselor.

Competenţele distinctive se referă la poziţia pe care o firmă o dezvoltă faţă de competitorii săi prin deciziile referitoare la alocarea resurselor sau la scop.

Sinergia defineşte condiţiile care există atunci când părţile componente ale organizaţiei interacţionează, producând un efect mai mare decât cel obţinut prin acţiunea separată a lor.

Ovidiu Nicolescu, în lucrarea „Strategii manageriale de firmă" detaliază astfel componentele strategiei:

A. Misiunea firmei (vocaţia, „credo-ul", carta), punctul de plecare în elaboarea strategiei, reprezintă *un ansamblu de principii care ghidează activitatea acesteia, expresia generală a raţiunii sale de a exista, enunţând direcţia de evoluţie a organizaţiei, în concordanţă cu aşteptările fireşti ale grupurilor de interese (stakeholderi).* Abordată ca produs al colaborării/conlucrării acestora, ea urmăreşte asigurarea consensului în ceea ce priveşte obiectivele prevăzute, în contextul conceperii şi promovării unor politici adecvate de utilizare a resurselor. Misiunea generează imaginea firmei, scopurile, intenţiile, aspiraţiile fundamentale pentru un orizont mare de timp. Formularea corectă a misiunii organizaţiei permite realizarea concomitentă a mai multor **roluri** ale acesteia:

- *asigurarea consensului în cadrul organizaţiei,* asupra scopurilor urmărite;
- *furnizarea unui fundament pentru motivarea* utilizării resurselor;
- *dezvoltarea unei concepţii* unitare pentru alocarea resurselor;
- *stabilirea unui climat* de armonie în firmă;
- *considerarea misiunii ca un reper* pentru acei „stakeholders" care se pot identifica cu scopurile şi direcţiile de acţiune şi îndepărtarea celor care nu sunt capabili să o facă;
- *formularea ţelurilor*, a scopurilor generale ale organizaţiei şi facilitarea translatării lor în obiective referitoare la eforturi, efecte, eficienţă, obiective care să poată fi uşor evaluate şi controlate.

Declararea misiunii se face **în mod explicit, în scris.**

B. Obiectivele strategiei reprezintă *o exprimare în termeni cantitativi a unor stări viitoare dorite pentru organizaţie.* Acestea, împreună cu sistemul de valori al managementului şi cu misiunea firmei, definesc un set de valori fundamentale şi de autoconstrângeri relative, durabile în timp, care precizează filosofia de bază a firmei şi cadrul de referinţă fundamental pentru alegerea obiectivelor şi pentru acţiunile sale. Obiectivele strategice pe termen lung, de natură economică sau noneconomică, pot fi multiple. Există **şapte domenii de performanţă** în care trebuie fixate obiectivele. Acestea sunt:

Scanned with OKEN Scanner

▪ *profitabilitatea*, printr-o serie de indicatori financiari: rata profitului, valoarea acţiunilor pe piaţă, rentabilitatea investiţiei, mărimea dividendelor;

▪ *cota de piaţă* şi precizarea segmentelor care prezintă interese pentru firmă;

▪ *inovarea*, exprimată prin numărul de produse noi introduse în fabricaţie;

▪ *productivitatea*, indicându-se eficienţa în utilizarea resurselor;

▪ *resursele umane şi financiare, materiale şi informaţionale* indicându-se modul de achiziţionare şi utilizare a acestora;

▪ *performanţele manageriale*, prin indicarea unor criterii de evaluare a managerilor şi a unor programe pentru îmbunătăţirea potenţialului profesional al acestora, dar şi prin indicarea unor criterii de evaluare a personalului de execuţie şi a unor programe pentru menţinerea unei atitudini favorabile a salariaţilor faţă de posturile lor şi pentru îmbunătăţirea performanţelor organizaţiei;

▪ *responsabilitatea publică,* indicându-se rolul firmei în satisfacerea unor nevoi sociale şi îmbunătăţirea imaginii sale publice.

Acestea devin obiective strategice doar dacă sunt clar formulate, exprimate cantitativ, bine precizate în timp (utilizând termenele iniţiale, intermediare şi finale) şi ierarhizate, adică ordonate după contribuţia la creşterea performanţelor organizaţiei şi exact prin aceste atribute se deosebesc de misiune. Firma trebuie să opteze pentru câteva asemenea obiective fundamentale (nu unul singur, dar nici prea multe), toate urmărind scopuri primordiale, fiind formulate corespunzător şi perfect coerente cu misiunea şi cu valorile cheie ale organizaţiei.

Obiectivele strategice pe termen lung sunt indispensabile pentru alegerea şi formularea celor pe termen mediu şi scurt la diferite niveluri (pe funcţiuni, pe principalele subdiviziuni organizatorice). Acestea din urmă, foarte numeroase, de natură esenţial economică, vizează obţinerea unor rezultate pe termen scurt. Ele trebuie definite în mod autonom, descentralizat, pentru fiecare subdivizune, la fiecare nivel ierarhic al firmei. Pentru a fi coerente cu strategia de ansamblu a firmei trebuie adesea „negociate" la niveluri ierarhice succesive.

În afară de obiective, literatura de specialitate mai consemnează şi termenul de scop, acesta fiind definit ca o exprimare generală a direcţiei de evoluţie a unei organizaţii, de regulă de natură calitativă, rareori cantitativă, în concordanţă cu misiunea organizaţiei. Termenii de scop şi obiectiv sunt utilizaţi cu sensuri diferite, unii autori atribuind noţiunea de scop rezultatelor obţinute pe termen lung şi cea de obiectiv rezultatelor obţinute pe termen scurt, cu realizare imediată. Alţi autori îi atribuie invers sau îi utilizează ca interschimbabili. În mod practic, denumirea rezultatelor vizate de către organizaţie este mai puţin importantă, atât timp cât stabileşte o ierarhie a obiectivelor pe termen lung, mediu şi scurt.

C. Opţiunile strategice, numite şi *vectori de creştere a firmei, reprezintă acele direcţii de acţiune pe care le poate aborda o firmă în scopul realizării obiectivelor strategice, cu implicaţii asupra tuturor activităţilor firmei sau a unei părţi relevante a acestora.* Dintre cele mai frecvent utilizate opţiuni strategice menţionăm: diversificarea producţiei, specializarea în producţie, pătrunderea pe noi pieţe, asimilarea de noi produse. În cazul firmelor mari şi foarte mari aflate în proprietatea statului sau în cea publică şi care au funcţionat într-o economie

Scanned with OKEN Scanner

centralizată, menționăm că acestea trebuie să se adapteze la cerințele economiei de piață, iar o importanță deosebită trebuie să se atribuie restructurării și privatizării.

D. Resursele reprezintă o altă componentă definitorie a strategiei.

În formularea strategiei trebuie să se țină cont de **resursele** de care dispune organizația (proprii) sau de care poate dispune (atrase, împrumutate). Resursele existente sau care se vor obține trebuie defalcate în funcție de specificul strategiei, astfel încât să asigure „varietatea" necesară (resurse umane, informaționale, materiale, financiare). Resursele apar sub forma fondurilor circulante, utile în derularea activității curente și a fondurilor de investiții necesare operaționalizării opțiunilor strategice. Este importantă dimensionarea corectă a resurselor din punct de vedere economic și stabilirea proveniență lor – resurse proprii, atrase sau împrumutate – în condițiile în care unele categorii de resurse au un caracter limitat, iar furnizorii de materii prime și materiale, băncile, investitorii, ca stakeholderi, pot avea o influență majoră asupra operaționalizării strategiei.

E. Termenele apar sub *forme diverse (inițiale, intermediare)*. În majoritatea abordărilor, termenele apar ca o componentă distinctă a strategiei, fiind asociate celorlalte componente. Cunoașterea termenelor de declanșare și de finalizare a opțiunilor, respectarea lor sau chiar scurtarea perioadei de operaționalizare sunt condiții de succes în implementarea strategiei alese.

F. Avantajul competitiv. Prin formularea strategiei de ansamblu trebuie analizate atent consecințele pe care creșterea competitivității le are pentru susținerea măiestriei firmei în a determina și a susține avantajul competitiv. Prin avantaj competitiv se înțelege *realizarea de către o firmă a unor produse sau servicii superioare dintr-un punct de vedere semnificativ pentru consumatori, comparativ cu oferta de articole similare ale majorității concurenților.*

Pentru a înțelege natura avantajului competitiv este necesară o abordare multidisciplinară, deoarece toate funcțiunile firmei joacă un rol important în obținerea acestuia.

Patru variabile pot fi luate în considerare pentru aceasta:

- *barierele de intrare pe piață;*
- *concentrarea;*
- *diversitatea competitorilor (ca număr, structură);*
- *puterea de cumpărare.*

M. Porter consideră că în orice firmă există surse potențiale pentru obținerea avantajului competitiv.

Acesta provine din capacitatea de a stăpâni mai bine decât rivalii forțele concurenței. Orice subdiviziune a structurii organizatorice și orice salariat, indiferent cât de departe se situează de procesul de elaborare a strategiei, contribuie la câștigarea și păstrarea avantajului competitiv.

Avantajul competitiv se bazează în prezent pe investiția în factori avansați de producție, dintre care îi reținem pe următorii:

- *abilități deosebite ale resursei umane;*
- *tehnologia propriu-zisă;*
- *tehnologia informației;*

Scanned with OKEN Scanner

- *sisteme avansate de management;*
- *sisteme eficiente de transport şi telecomunicaţii.*

Sursa avantajului competitiv este inovarea, iar principala sa caracteristică o reprezintă obţinerea acesteia pe un interval de timp îndelungat, şi nu în urma valorificării unei oportunităţi favorabile întâmplătoare de scurtă durată.

Dacă la nivelul firmei mari cercetarea şi dezvoltarea joacă un rol important ca sursă a inovării, în condiţiile intraprenoriatului, inovarea este stimulată de condiţiile pieţei (cantitate, loc, structură, cost, preţ).

Avantajul competitiv rămâne componenta invizibilă a strategiei, căreia îi sunt subordonate celelalte componente vizibile.[169]

11.1.3. Factorii de influenţă asupra strategiei unei firme

Referitor la determinanţii propriu-zişi ai strategiilor, în literatura de specialitate se găsesc numeroase prezentări. I. Huo şi W. Mckinley au în vedere, în principal, trei determinanţi: eterogenitatea demografică naţională, venitul naţional pe locuitor şi nivelul de pregătire al forţei de muncă.

Michael Porter consideră ca determinanţi majori ai strategiilor generice, următorii: furnizorii, potenţialii nou veniţi, cumpărătorii, concurenţii din cadrul industriei şi producătorii de produse substituibile.

În altă concepţie, determinanţii strategiei de firmă se divizează în două categorii: endogeni şi contextuali.

A. Determinanţii endogeni

Trăsătura lor comună este aceea că se manifestă în cadrul firmei. În această categorie sunt incluşi:

a. **Proprietarul firmei**. Mărimea şi felul influenţei proprietarului asupra strategiei depind foarte mult de caracteristicile sale: puterea economică, cota parte din capitalul firmei pe care-l deţine, nivelul de pregătire economico-managerială, intensitatea spiritului de întreprinzător, vârsta, importanţa pe care o prezintă firma în ansamblul preocupărilor sale.

b. **Managementul de nivel superior**. Cea mai mare contribuţie asupra strategiei o are managerul sau directorul general. Calităţile, cunoştinţele, aptitudinile şi deprinderile sale se vor reflecta, în mod direct, asupra configuraţiei strategiei. Între acestea, menţionăm concepţia sa asupra evoluţiei firmei, spiritul intreprenorial, amploarea şi profunzimea cunoştinţelor de management, economice şi tehnice, în special cele referitoare la strategie, gradul de informare, prestigiul, vârsta, vechimea în firmă, modalităţile prin care este motivat.

c. **Dimensiunea firmei**. Dimensiunea organizaţiei condiţionează strategia, în primul rând, prin amploarea resurselor pe care le posedă şi pe care le poate atrage şi în al doilea rând prin amploarea obiectivelor previzionate începând cu masa profitului de realizat.

---

[169] Tabără N., Mihail C., *Controlul de gestiune în cadrul noului mediu concurenţial*, Revista Contabilitatea, Expertiza şi Auditul Afacerilor, nr. 2/2004

Scanned with OKEN Scanner

d. **Complexitatea organizației.** La baza complexității organizației se află, în primul rând complexitatea producției. În plan strategic, complexitatea induce două categorii de influențe. Pe de o parte, varietatea activităților încorporate și multitudinea interdependențelor constituie surse potențiale de funcționalitate și dezvoltare. Pe de altă parte, un grad sporit de complexitate a firmei semnifică și o sferă mai cuprinzătoare de aspecte de luat în considerare în faza elaborării strategiei și de modificat în faza operaționalizării sale.

e. **Înzestrarea tehnică și tehnologiile.** Resursele avute în vedere prin strategie încorporează integral sau parțial echipamentele și tehnologiile existente.

f. **Dispersia teritorială a subdiviziunilor.** Impactul său asupra strategiei rezidă, mai ales, în planul alocării și utilizării resurselor și al stabilirii și operaționalizării opțiunilor strategice.

g. **Potențialul uman al firmei.** Personalul organizației se caracterizează prin număr, volum și calitate a cunoștințelor, vârstă, capacitate de muncă, grad de motivare, care, toate la un loc, influențează derularea tuturor fazelor procesului strategic. Însuși felul opțiunilor strategice este condiționat decisiv de numărul și calitatea personalului organizației.

h. **Potențialul informațional al organizației.** Resursa informațională îmbogățită și actualizată continuu constituie baza fundamentării, adoptării și aplicării de strategii performante. Practic, fiecare componentă a strategiei, de la profit până la termenele de finalizare, este proiectată și implementată, în funcție de informațiile de care dispune firma. Ca urmare, potențialul informațional al firmei se manifestă, după caz, ca un potențator, respectiv diminuator al obiectivelor previzionate, opțiunilor adoptate, resurselor alocate și termenelor prestabilite.

i. **Starea economică a firmei.** O stare economică bună constituie fundamentul amplificării obiectivelor de realizat în următorii ani, pe baza majorării resurselor alocate, a adoptării de opțiuni strategice, care să genereze o continuare și amplificare a performanțelor firmei.

j. **Cultura organizațională.** Realismul acestora, durata și eficacitatea lor depind, adesea substanțial, de cultura organizației.

B. Determinanții contextuali

Definitorie pentru ei este manifestarea în mediul ambiant al firmei, puterea de influență directă asupra factorilor decizionali din organizație asupra lor fiind mai redusă.

a. **Determinanții economici.** Au ponderea cea mai importantă asupra strategiei, datorită faptului că include piața. Supraviețuirea și dezvoltarea unei firme depinde, în primul rând, de existența pieței.

b. **Determinanții manageriali.** Tendința pe plan mondial este de amplificare a impactului determinantului managerial asupra strategiilor firmei pe fondul profesionalizării managementului.

c. **Determinanții tehnici și tehnologici.** Elementele tehnice contextuale, ce țin de profilul firmei, își pun amprenta asupra părții tehnico-materiale și financiare

Scanned with OKEN Scanner

a resurselor strategiei şi opţiunilor strategice. De altfel, o parte importantă a opţiunilor strategice are un conţinut predominant tehnic.

d. **Determinanţii socio-culturali**. Impactul asupra strategiei are în vedere dimensiunea umană a resurselor, opţiunilor strategice şi termenelor.

e. **Determinanţii ecologici**. Aceştia îşi manifestă influenţa asupra strategiei firmei, în principal, pe două planuri. Prima are în vedere faptul că o parte majoră a resurselor strategiei, fără de care firma nu poate să funcţioneze şi să se dezvolte, este tocmai de natură ecologică. O a doua influenţă majoră se referă la restricţiile pe care le impune protejarea mediului ambiant.

f. **Determinanţii politici**. Aceştia exprimă, prin mijloacele specifice, problemele majore ce se manifestă la nivelul determinanţilor precedenţi, prin prisma opticii forţelor ce deţin puterea politică în stat. Proprietarii şi managerii unei firme nu pot să facă abstracţie în prefigurarea viitorului acesteia de elementele politicilor ce-şi manifestă raza de acţiune în spaţiul şi în domeniul de activitate aferent respectivei organizaţii.

g. **Determinanţii juridici**. Prevederile reglementărilor juridice sunt obligatorii pentru firmă. Cunoaşterea lor aprofundată şi într-o viziune evolutivă permite factorilor decizionali din firmă ca, prin strategia pe care o elaborează şi prin modul de implementare, să valorifice facilităţile oferite de reglementări şi să evite penalităţile asociate nerespectării lor.

Pornind de la factorii determinanţi menţionaţi anterior, putem afirma că strategia defineşte căile şi mijloacele ce-i permit firmei să progreseze spre obiectivele esenţiale în condiţii mai bune: o dezvoltare armonioasă şi o mai strânsă legătură cu mediul actual şi viitor.

Strategia nu poate fi absolut autonomă, voluntaristă, stabilită apriori. Criza actuală accentuează încă acest neajuns. În aceste condiţii, sarcina managerilor constă în:[170]

- trasarea câmpului de activitate optim pentru fiecare etapă de dezvoltare a firmei, în termenii nevoilor, segmentelor de piaţă, gamei produselor şi serviciilor, în timp şi spaţiu, totodată compatibil cu resursele şi potenţialul actual şi viitor;
- luarea în considerare a posibilităţilor oferite de mediu şi piaţă, precum şi de mărimea riscului, a restricţiilor şi a concurenţei în cazul diferitelor variante.

În opinia noastră, strategia firmei este constituit din ansamblul deciziilor destinate adaptării, în timp şi spaţiu, a resurselor firmei la oportunităţile şi riscurile mediului în continuă schimbare.

Două sunt aspectele esenţiale pe care se sprijină alegerea strategiei concurenţiale. Primul este atractivitatea sectorului de activitate din punctul de vedere al profitabilităţii pe termen lung şi factorii care o determină. Al doilea se referă la factorii determinanţi ai poziţiei concurenţiale dintr-un sector de activitate. O firmă dintr-un sector foarte atractiv poate, totuşi, să nu realizeze profituri importante dacă a ales o poziţie competitivă slabă. Invers, o firmă într-o poziţie competitivă excelentă aflată într-un sector necompetitiv, poate să nu fie prea profitabilă.

---

[170] Ciobanu I., Ciulu R., *Strategiile competitive ale firmei,* Editura Polirom, Iaşi, 2005, p. 21-22

Scanned with OKEN Scanner

Pornind de la cele menţionate mai sus, considerăm figura următoare pentru a evidenţia influenţa factorilor asupra strategiei organizaţionale:

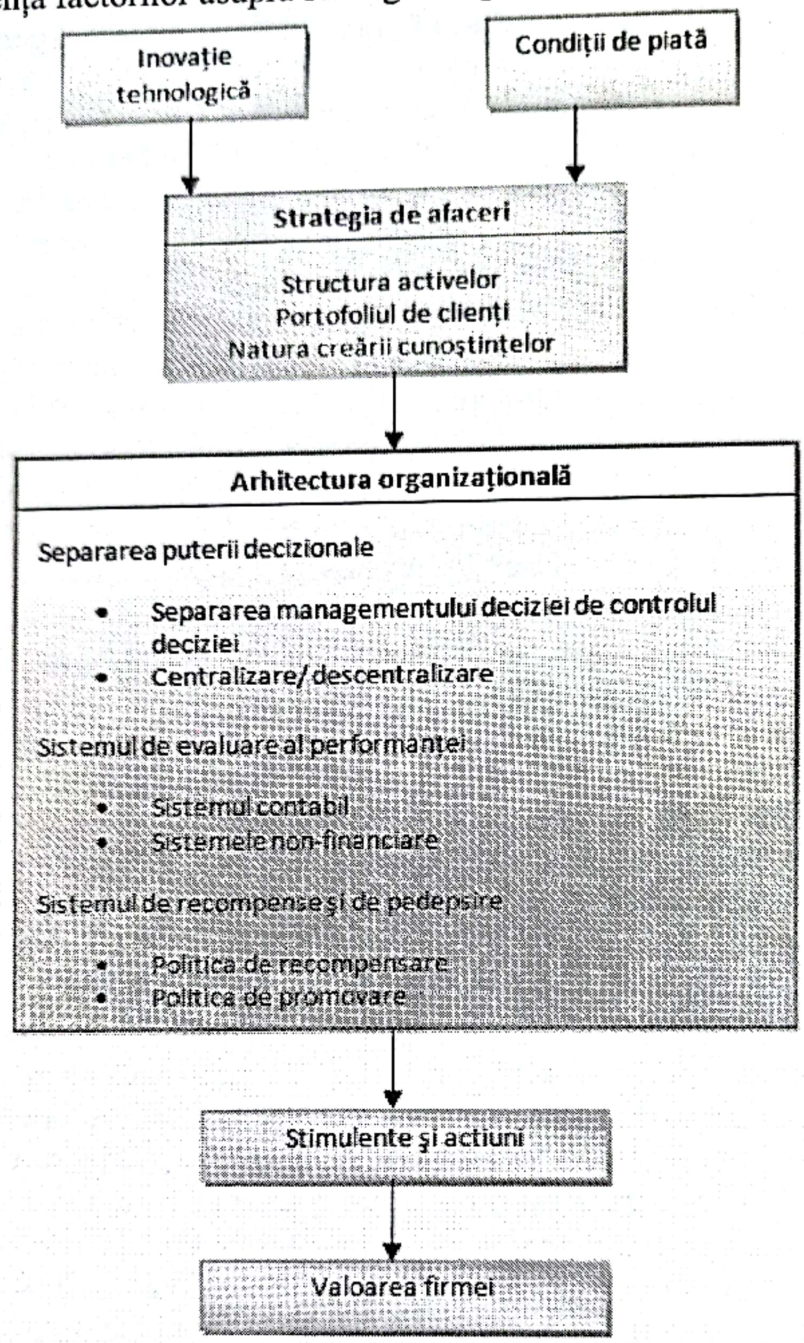


Figura nr. 11.1. - Factorii determinanţi ai strategiei de afaceri

Sursa Zimmerman J., *Accounting for Decision Making and Control, Sixth Edition,* McGraw Hill, SUA, 2009, p. 657

După cum se observă, strategia de afaceri constă în următoarele:

1. **Structura activelor.** Strategia de afaceri determină structura activelor. Activele companiilor farmaceutice sunt în principal reprezentate de nume şi mărci înregistrate ale medicamentelor, în timp ce valorile companiilor de telefonie sunt în principal liniile de telefonie şi echipamentul propriu. În cazul în care activele companiei sunt subreprezentate de clădiri sau echipamente, sistemele de evaluare a

Scanned with OKEN Scanner

performanței sunt mai degrabă bazate pe elemente contabile. Dacă sunt reprezentate de opțiuni de dezvoltare viitoare, (exploatarea petrolului și gazelor) compania leagă remunerația de performanță pe baza pieței, cum ar fi valoarea capitalului.

2. **Portofoliul de clienți.** Strategia de afaceri determină tipurile de clienți și distribuția geografică a acestora, care la rândul lor influențează modul de organizare a firmei spre a le servi. De exemplu, magazinele de retail în franciză, cum ar fi cele fast-food reprezintă o alternativă la magazinele din proprietatea companiilor, în cazul în care baza de clienți este distribuită geografic. Magazinele în franciză sunt administrate de un proprietar independent care este mai interesat să acumuleze cunoştinţe noi specializate legate de piața locală și să-și maximizeze profitul decât un angajat al companiei-mamă. Dar, pentru a monitoriza calitatea magazinelor în franciză, cel ce le deține trebuie să aibă o organizație locală pentru a le verifica, ceea ce determină modul de organizare al proprietarului (inclusiv evaluarea performanței și sistemele de remunerare pentru grupul local).

3. **Generarea de cunoştinţe.** Natura procesului de generare de noi cunoştinţe este determinată de strategia de afaceri aleasă. Dacă firma se află pe o piață foarte stabilă, în care noile cunoştinţe nu sunt create atât de uşor, o arhitectură organizațională centralizată poate fi adoptată. Anumite tipuri de cunoştinţe (cum ar fi cifrele cu privire la vânzări) pot fi reprezentate numeric, astfel putând fi uşor comunicate altora din firmă. Dar alte tipuri de cunoştinţe, cum ar fi preferințele clientului pe anumite pieţe, sunt mai dificil de înregistrat și de transmis.

Cunoştinţele și informațiile care se comunică uşor permit ca drepturile de decizie să fie atribuite la un nivel superior în firmă, ceea ce înseamnă că evaluarea performanței nivelului inferior și sistemele de remunerație pot fi mai simple.

11.1.4. Grupurile de interese (stakeholderii) și rolul strategiilor de firmă

Din punctul de vedere al managementului organizației, termenul **stakeholder** desemnează o persoană sau un grup de persoane care au un interes sau o implicare personală directă materială sau emoțională în funcționarea unei organizații și în realizarea performanțelor acesteia, pe care le poate (pot) influența într-o manieră semnificativă. Având în vedere particularitățile economiilor moderne, pare mai convingător să acceptăm existența grupurilor de interese.

În cazul unei strategii, esențial este modul în care, prin viziunea managementului, aceasta servește interesele unor importante grupuri de interese și uşurința cu care poate fi transformată într-o strategie competitivă realistă. Grupurile de interese cunosc bine faptul că dacă interesele le sunt cunoscute, respectate și satisfăcute, ele pot influența major implementarea strategiei.

Nivelul de participare a diferitelor grupuri de interese la derularea activităților firmei variază, în funcție de gradul de implicare și de interesele acestora. În final, *conceperea unei strategii care să țină cont de grupurile de interese (stakeholderii) reprezintă un avantaj competitiv în sine pentru organizație.*

Scanned with OKEN Scanner

Principalele grupuri de stakeholderi sunt reprezentate de proprietari, managementul de nivel superior, clienţi, furnizori, concurenţi, acţionari, creditori (bancheri), salariaţi, sindicate, organisme ale administraţiei centrale şi locale (primării, administraţii financiare etc.). În contextul contabil actual, ei sunt numiţi utilizatori de informaţie financiar-contabilă şi prezentaţi distinct în reglementări.[171]

Revenind la conceptul de strategie, ansamblul de relaţii care apar între aceştia şi firmă sau între ei este „condus" de managementul de nivel superior. Competitivitatea şi cooperarea nu se exclud, ci reprezintă o cerinţă pentru reuşita strategiei într-o economie modernă. Scopul vădit este acela de a colabora cu cele mai importante grupuri, pentru identificarea unor soluţii de tipul „câştig-câştig". În ceea ce priveşte grupurile mai puţin importante, scopul este de a nu le îndepărta inutil, deoarece este dificil de anticipat dacă nu cumva unele dintre acestea se pot dovedi în viitor aliaţi preţioşi pe piaţa produselor/serviciilor firmei.

Deducem că, dacă elaborarea strategiei este un „exerciţiu" de obţinere a competitivităţii, încorporarea aşteptărilor părţilor interesate în managementul strategic poate fi de un real folos în succesul implementării strategiei.

Ca proces de fundamentare, elaborare, implementare şi evaluare, bazat pe o abordare profesionistă şi pe crearea unor reţele de relaţii cu stakeholderii, strategia nu poate fi implementată fără aportul unui alt instrument indispensabil contabilităţii de gestiune şi anume planificarea. Doar prin intermediul acesteia se crează premisele pentru o implementare cu o eficacitate sporită, generatoare de avantaje suplimentare.

11.2. Planificarea întreprinderii – sistem de date pentru reflectarea strategiei

Într-o întreprindere, planificarea poate fi considerată un sistem de date privind viitorul, bazat pe datele anterioare existente în contabilitate şi care transpune în cifre expectanţele, deciziile şi strategia conducerii. Ea se organizează ca un ansamblu de informaţii previzionale regrupate în planuri cu orizont din ce în ce mai restrâns. Într-un proces de planificare complet deosebim trei nivele:[172]

- Un plan strategic;
- Un plan operaţional;
- Un ansamblu de bugete.

Orientările strategice ale întreprinderii au drept orizont:

a) **termenul mediu**, concretizat prin planul operaţional pe trei ani. La acest orizont se are în vedere: politica comercială, operaţională şi de personal.

---

[171] *Standardele Internaţionale de Raportare Financiară (IFRSs™), incluzând Standardele Internaţionale de Contabilitate (IASs™) şi Interpretărilor lor la 1 ianuarie 2011*, Editor CECCAR, Bucureşti, 2011

[172] Guedj N. (coordinateur), *Contrôle de gestion, Pour améliorer la performance de l'entreprise*, Troisième édition, Editions d'Organisation, Paris, 2001, p. 245-262

Scanned with OKEN Scanner

b) **termenul scurt** bazat pe: ipoteze de lucru, plan de acţiune, previziuni de rezultate, program de investiţii, plan de finanţare. Pentru acest orizont entitatea consideră elemente de logistică (transport, întreţinere, operaţii), politica imaginii de marcă, politica de grup (filiale).

Pentru a detalia clasificarea, este necesară identificarea clară a relaţiei acesteia cu strategia. Revenind la acest concept, strategia întreprinderii se poate defini drept un ansamblu de acţiuni organizate care au în vedere să îndeplinească obiectivele întreprinderii în raport cu mediul de afaceri. Ea trebuie să asigure perenitatea organizaţiei respectând un nivel de performanţă care satisface diferiţi parteneri (conducători, acţionari, personal).

Conform definiţiei, strategia se sprijină pe studiul punctelor forte şi a slăbiciunilor întreprinderii şi are la baza:

- diagnosticul extern care evaluează oportunităţile şi riscurile de mediu;
- diagnosticul intern ce repertoriază atuurile şi punctele slabe.

Aceste evaluări au drept obiect selecţia „factorilor cheie de succes" cum sunt poziţionarea în termen de preţ, competenţa tehnologică, calitatea produselor şi respectarea termenelor. Aceşti factori depind de întreprindere, sector de activitate, zona geografică. Ei vor permite asistarea strategiei în definirea ansamblului de pieţe/produse/tehnologii asigurând dezvoltarea lor viitoare. *Ansamblul acestor opţiuni este reluat într-un document de referinţă: planul strategic.*

Raportat la definirea strategiei întreprinderii, planificarea regrupează elemente cheie ale viitorului acesteia în plan strategic. Se consideră modalităţile de aplicare în planul operaţional, bugetele care formalizează planurile pe termen scurt.

11.2.1. Planul strategic

Planul strategic reia punctele cheie ale strategiei, respectiv:[173]

- pieţe/produse/tehnologii ale întreprinderii;
- obiective: scopuri cuantificate (un procentaj al unei părţi de piaţă);
- mijloacele pentru îndeplinire: creşterea internă, externă, zone privilegiate.

Prin plan se prezintă indicatorii şi rezultatele dorite pentru viitorii 5-7 ani.

Fiind elaborat printr-un studiu precis al punctelor tari şi al slăbiciunilor actuale ale întreprinderii şi mediului său, planul strategic integrează noţiunile „de dorit" şi „posibile" într-un ansamblu coerent şi realist. Pornind de la aceste aspecte, putem identifica principalul element de caracterizare a planului strategic şi anume abordările posibile extrem de variate. Fiind vorba de o perioadă îndepărtată în timp, dacă o raportăm la prezent, forma de elaborare nu poate fi standardizată.

Acest plan este elaborat de management cu confruntarea responsabililor fiecărei mari funcţii a întreprinderii. Ca orice plan de acţiune trebuie adus la cunoştinţa responsabililor unităţilor descentralizate şi serveşte drept cadru al acţiunii lor, prin propuneri de aplicare ce vor fi integrate în planul operaţional.

---

[173] Tabără N., *Modernizarea contabilităţii şi controlului de gestiune. Actualităţi şi perspective,* Editura TipoMoldova, Iaşi, 2006, p. 337-338

Scanned with OKEN Scanner

Dezvoltarea planului strategic al întreprinderii are la bază o serie de elemente, dintre care menționăm:

Creşterea ratei schimbărilor tehnologice. În condițiile actuale ale dezvoltării tehnologice, organizațiile trebuie să fie proactive în încercarea de a descoperi noi ocazii de dezvoltare şi nu să adopte o poziție de reacții în replică la adresa competitorilor.

Creşterea complexității activității managerilor. Managerii zilelor noastre trebuie să facă față unor factori mult mai numeroşi şi aflați în continuă schimbare față de predecesorii lor. Complexitatea creşte cu cât trebuie luați în considerare factori cum ar fi inflația, schimbările demografice sau responsabilitățile sociale, dar şi acțiuni menite să determine dezvoltarea internă şi achizițiile. Planificarea strategică le permite managerilor să anticipeze problemele şi oportunitățile.

Creşterea complexității mediului extern. Datorită interdependențelor din mediul extern al organizațiilor, managementul actual nu mai poate lua decizii bazate exclusiv pe considerente interne, ci trebuie să țină seama în permanență de reglementările legislative, de aşteptările acționarilor, de opinia publică, de relațiile de muncă şi de alte elemente externe.

Creşterea intervalului de timp dintre luarea deciziei şi apariția rezultatelor. Previziunile legate de variabilele luate în calcul, în planificare, trebuie făcute cât mai devreme şi pe termen cât mai lung, deoarece consecințele abordării unei perspective pe termen scurt pot fi dezastroase.

Aceste evenimente au determinat o evoluție a modului în care organizațiile se orientează către viitor, ajungându-se de la procesul simplu al stabilirii bugetului la utilizarea de instrumente sofisticate de planificare, la o mai mare preocupare față de mediul extern şi la un nou mod de a gândi strategic.

11.2.2. Planul operațional

Planul operațional este elaborat în acord cu sau prin propuneri de la centrele de responsabilitate. El prezintă, pe un orizont de 3 ani, modalitățile practice de aplicare a strategiei şi impune, pe de o parte, definirea responsabilităților, iar pe de altă parte o alocare eficientă a mijloacelor financiare, umane sau tehnice.

Raportate la o perioadă de timp mult mai scurtă, comparativ cu cele strategice, planurile operaționale au trei valențe esențiale: *planul de acțiune* – orientat în special pe raportul creşterea veniturilor/reducerea costurilor; *mijloacele* – reprezentând concretizarea planului din punct de vedere material şi uman; *termenii bugetari* – raportați la valoarea încasărilor, costurile mijloacelor, rezultate şi indici de performanță.

Se ajunge astfel la un viitor apropiat al întreprinderii sub aspectele viabilității, rentabilității şi finanțării. Există şi posibilitatea subdivizării în mai multe planuri parțiale:

- plan de investiții;
- plan de finanțare;
- documente de sinteză previzionale;
- planul resurselor umane.

Scanned with OKEN Scanner

Se procedează la o trecere de la planul strategic la bugete prin care se organizează activitatea.

11.2.3. Gestiunea bugetară

Ultima etapă a planificării este aceea a previziunilor pe mai puțin de un an, concretizate în bugete. Din punct de vedere istoric, apare prima, după controlul subsistemului producție prin gestiunea pe bază de costuri prestabilite. Totuși, *gestiunea bugetară depășește prin conținut bugetele și constituie un mod de gestiune prin care se înțelege arhitectura structurii bugetare și a derulării sale.*

Prin definiție ea constituie o modalitate de gestiune care constă în exprimarea în programe de acțiune, respectiv bugete, a deciziilor luate de conducere cu participarea persoanelor direct responsabile. Gestiunea bugetară, ca tehnică de management, se sprijină pe previziuni elaborate în funcție de condițiile interne și externe ale întreprinderii. Bugetarea, chiar dacă în forma ei teoretică apare după anii 1930, nu este nouă deoarece planurile sau programările, ca instrumente de analiză și conducere, sunt foarte vechi. Ceea ce este nou este traducerea ei în cifre: producție, investiție, vânzări, și propriile mijloace de a realiza aceste obiective: trezorerie, finanțare, personal, materii prime etc. Un program se realizează cu atât mai bine cu cât a existat preocuparea prealabilă a punerii în lucru și a funcționării instrumentelor care favorizează realizarea lui. În acest sens, „a face bugetul" înseamnă a te preocupa dinainte de cheltuirea banilor decât după aceea. Acesta se traduce în voință și realism.

Sub această formă, gestiunea bugetară trebuie avută în vedere ca un sistem de ajutor al deciziei și controlului de gestiune compus din două faze distincte:

- **bugetarea**, respectiv elaborarea de bugete;
- **controlul bugetar**, constituit din calculul abaterilor și acțiunile corective.

A. Conținutul gestiunii bugetare

Bugetele sunt planuri de acțiune cu un rol major în desfășurarea acesteia. Ele constituie o analiză a performanțelor și se situează în timp înainte de elaborarea strategiei sau activității operaționale. Astfel, putem afirma că bugetele prezintă factorii de performanță și coerență în raport cu strategia.[174]

Având în vedere că previziunea are la bază datele existente în contabilitate, care sunt proiectate în viitor, obiectivul gestiunii bugetare este reprezentat de ameliorarea performanțelor economice, în sensul perfecționării interne. Ea trebuie să permită responsabililor să influențeze variabilele controlabile, astfel încât, la final, să fie identificate cauzele decalajelor între previziuni și rezultate.

B. Tipologia bugetelor

Bugetul mai poate fi definit prin prisma următoarelor coordonate:

- atribuire de obiective și de mijloace;
- echilibru microeconomic;
- atribuire de responabilități;

---

[174] Guedj N. *Op. Cit.*, p. 245-246

Scanned with OKEN Scanner

- reflectare a evoluţiei economice;
- model economic.

1. Bugetul, atribuirea obiectivelor şi mijloacelor. O politică, la un nivel oarecare, se defineşte prin obiectivele, scopurile şi mijloace de realizare. Bugetul conţine, în cifre, două elemente:

• în planul scopurilor şi al obiectivelor, se găseşte bugetul vânzărilor, bugetul de producţie, bugetul de investiţii, care definesc pe termen scurt sau pe temen lung, cu instrumente specifice, cum va fi activitatea întreprinderii.

• în planul mijloacelor, vom găsi bugetul cheltuielilor de producţie sau de distribuţie, bugetul de aprovizionare, bugetul de trezorerie, bugetul de personal etc, despre care denumirile vorbesc de la sine. Această legătură între scopuri şi mijloace trebuie urmărită îndeaproape

2. Bugetul, echilibru microeconomic. Bugetul reprezintă o proiectare într-un viitor mai apropiat sau mai îndepărtat a unei serii de încasări, unele normale, precum vânzările, altele excepţionale: împrumuturi, creştere de capital etc, şi de cheltuieli: unele curente precum taxele, altele excepţionale precum investiţiile. Echilibrul global poate fi realizat nu doar strict pe scara anuală (un program de investiţii se intinde pe mai multe exerciţii). Uneori, echilibrul este în funcţie de dinamismul întreprinderii, de dezvoltarea sa, de reuşita acţiunilor angajate.

3. Bugetul, atribuire de responsabilităţi. Orice avansare de cifre şi obiective într-un buget presupune imediat stabilirea unor responsabilităţi. Aceasta pentru a atinge obiectivele vizate, fără a utiliza mai multe mijloace decât cele prevăzute.

Din noţiunea de responsabilitate decurge obligaţia unei relaţii strânse între buget şi organizarea generală a întreprinderii. Aceasta din urmă presupune o organigramă şi statul de funcţiuni, document care enumeră ansamblul sarcinilor titularului unei funcţii. Bugetul nu este decât traducerea în cifre a documentelor, în măsura în care orice activitate poate să se identifice şi să se măsoare monetar. Aceasta nu înseamnă că bugetul trebuie obligatoriu să se grefeze pe organizarea existentă. Ea poate prezenta unele neconcordanţe (structura învechită în raport cu noile sarcini organizaţionale, sarcină acoperită de doi sau mai mulţi responsabili, sarcină acoperită de un responsabil dar în fapt executat de un altul, sarcină care nu este „acoperită" de niciun responsabil) şi se poate modifica.

Aplicarea unui buget este ocazia regândirii structurii administrative într-o manieră imperativă deoarece, dacă banul este în cauză, atenţia responsabililor trebuie să crească.

4. Bugetul, reflectare a evoluţiei economice. Influenţa constantă pe care o exercită evoluţia economică de ansamblu (variaţia de activitate, variaţia de preţ, conjunctura etc., asupra bugetului) asupra activităţii firmei determină o serie de ajustări pe parcursul perioadei. Flexibiliatea bugetului constă în aceea că orice buget de cheltuieli (producţie, distribuţie, aprovizionare) se defineşte în funcţie de activitatea serviciului considerat. Cheltuielile (Y) sunt funcţie de activitatea desfăşurată (x). Relaţia generală poate fi exprimată astfel:

$$Y = f(x)$$

Scanned with OKEN Scanner

Această relație simplă arată că nivelul cheltuielilor prevăzute se stabilește a priori plecând de la o activitate pe care o putem prevedea, dar care este cunoscută cel mai general a posteriori. Legătura între activitate și buget este deci realizată într-o manieră suplă. Revizuirea bugetului înseamnă că orice buget poate fi revizuit atunci când circumstanțele exterioare o cer sau când alte bugete de care depinde sunt ele însele pe cale să se modifice. Orice întreprindere are un plan de investiții al cărui decupaj în tranșe anuale dă seriile bugetelor.

5. Bugetul „model" economic. Este cunoscut că prin model se înțelege reprezentarea simplificată a funcționării unui ansamblu. La nivel economic, e vorba mai precis de un model matematic și contabil, adică o reprezentare schematică a unei realități apreciate din punct de vedere monetar. El se prezintă sub forma unei serii de ecuații, unele contabile, altele de comportament. Ecuațiile de comportament permit legarea funcțională a diverselor sectoare ale întreprinderii. Acestea reprezintă un compromis între experiența și politica organizațională.

Faza bugetării este mai mult sau mai puțin extinsă conform naturii procedurii bugetare. Practicile de constituire a bugetelor diferă după modalitățile de gestiune a întreprinderilor. Distingem:

- **bugetele impuse** – ierarhia stabilește fiecărui responsabil obiectivele, afectându-i mijloace;
- **bugetele negociate** între conducere și responsabilii operaționali privind propunerile de obiective. Deciziile sunt luate pe bază de consens, conducerea se asigură numai de coerența lor cu politica generală a întreprinderii.

Această tipologie reprezintă cazuri extreme. Pot exista tipuri intermediare în care se negociază mijloacele, obiectivele fiind impuse.

C. Rolul gestiunii bugetare

Sistem de conducere pe termen scurt, gestiunea bugetară prezintă un rol:

- *de coordonare a diferitelor subsisteme,* deoarece rețeaua de bugete se referă la toate aspectele întreprinderii: comerciale, productive și financiare, ceea ce permite consolidarea acțiunilor cuprinse în bugetul general și prezentarea unor documente de sinteză previzionale coerente cu planul operațional;
- *de motivație a indivizilor*, deoarece acest tip de gestiune se bazează pe descentralizarea puterii și încrederea acordată conducătorilor centrelor de responsabilitate. Depinde de natura participării la elaborarea bugetelor, fiind puternică în cazul bugetelor negociate, mai slabă sau nulă la cele impuse;
- *de simulare prin informatizarea procedurilor de elaborare a bugetelor*, care permite testarea mai multor ipoteze. Acest aspect are o mai mare importanță față de incertitudinea și complexitatea piețelor actuale. Informatica permite o gestiune previzională în timp real și o reajustare posibilă a bugetelor.

Gestiunea bugetară va îndeplini aceste roluri în măsura în care rețeaua de bugete acoperă toată activitatea întreprinderii și respectă interacțiunea existentă între subansamblele care o constituie. În acest context, bugetul, ca instrument al gestiunii bugetare, nu trebuie interpretat ca pe o autorizare a cheltuielilor, ci mai curând drept o limită superioară ce nu trebuie depășită.

Scanned with OKEN Scanner

11.2.4. Controlul bugetar

Bugetul şi controlul bugetar constituie:

- un ansamblu de previziuni coordonate care permit în special cunoaşterea anticipată a condiţiilor de exploatare;
- apropierea sistematică a perioadelor fixe, a rezultatelor reale obţinute cu cele prevăzute;
- comunicarea rapidă a situaţiilor corespunzătoare responsabililor.[175]

Controlul bugetar presupune comparaţia permanentă a rezultatelor reale şi previziunilor care sunt prevăzute în bugete în scopul de a cerceta cauzele abaterilor, de a informa diferitele nivele ierarhice, de a lua măsuri corective eventual necesare, respectiv de a aprecia activitatea responsabililor bugetari.[176] În acest sens controlul bugetar constituie o funcţie parţială a controlului de gestiune.

Aplicând un control bugetar eficace, controlul de gestiune defineşte centrele de responsabilitate evitând pierderea autorităţii sau incoerenţa ierarhică. Astfel, el ajunge să servească drept legătură şi arbitraj între centrele de responsabilitate, în special prin definirea clară a modalităţilor de cesionare dintre centre. De asemenea, prin controlul bugetar se decide gradul de autonomie delegată centrelor şi se fac respectate orientările de politică generală ale firmei. În aceste condiţii, controlul bugetar va putea fi perceput pe deplin de responsabilii operaţionali ca un serviciu care îi ajută să amelioreze gestiunea.

11.3. Metodologia contabilităţii de gestiune şi rolul ei în elaborarea deciziilor strategice

Managementul are drept scop să faciliteze performanţa colectivă, permiţând convergenţa scopurilor, valorilor partajate şi o structură specifică, formând şi perfecţionând persoanele pentru a le permite să fie eficace şi eficiente prin adaptare la schimbare. Obiectivul central al procesului de management este să asigure vitalitatea şi robusteţea organizaţiei faţă de schimbare, datorită coordonării constante a activităţilor, eforturilor şi resurselor sale. În consecinţă, procesul respectiv comportă următoarele elemente:

- stabilirea de orientări organizaţionale sub formă de obiective şi strategii;
- alinierea de structuri, procese şi sisteme organizaţionale cu orientări alese;
- obţinerea de adeziuni, la fiecare nivel, de la persoanele a căror competenţe şi eforturi sunt esenţiale realizării;
- instituirea de controale care vor orienta progresul organizaţiei spre realizarea strategiilor şi obiectivelor sale.

---

[175] Deshayes C., *Contrôle de gesion. Gestion prévisionnelle et contrôle budgétaire*, AENGDE/CLET, Paris, 1991, p. 12-14

[176] Gervais M., *Contrôle de gestion et planification de l`entreprise*, Economica, Paris, 1990, p. 36

Scanned with OKEN Scanner

Nivelul de schimbare contextual la care fac apel organizaţiile solicită totuşi ca echipa managerială să participe la reorientarea constantă a obiectivelor şi strategiilor şi, în consecinţă, la adaptarea continuă a structurilor, tipurilor de implicare şi proceselor de control.

Urmărirea şi atingerea obiectivelor[177], chiar prin realizarea strategiilor organizaţiei, solicită o cheltuire eficientă a resurselor care să permită mobilizarea sau achiziţionarea de capacităţi. Acestea din urmă au structuri, procese de control şi implică angajarea de persoane. Fără o desfăşurare de resurse eficace, capacităţile cerute pot fi cu greu achiziţionate şi resursele riscă să fie risipite în structuri, procese de control şi o implicare ineficace. Mai mult, capacităţile organizaţionale cerute fiind redefinite în favoarea unei constante reorientări strategice, este probabil ca desfăşurarea resurselor să necesite a fi adesea modificată. Astfel, afectarea resurselor face parte integrantă din procesul de management.

Ultimele două decenii au fost marcate de schimbări semnificative ale mediului de afaceri, schimbări care au influenţat iremediabil practicile managementului. Aceste practici au vizat diversificarea produselor, reducerea ciclurilor de viaţă ale acestora, răspândirea modernizării tehnologice şi a avansării procesului tehnologic.

Termenul de „producţie de talie mondială" surprinde schimbările fundamentale din domeniul managemetului producţiei şi vizează o serie de practici cu privire la controlul de calitate, managementul stocurilor, planificarea producţiei, design-ul producţiei şi satisfacerea cerinţelor clientului. În mediul de afaceri contemporan un proces de producţie trebuie să răspundă standardelor globale[178].

Schimbările menţionate au un efect profund asupra costurilor, atât asupra modului lor de colectare cât şi de raportare. Câteva consideraţii atrag atenţia:

- proporţia costurilor directe în costul de producţie tinde să se diminueze astfel că problema costurilor generale ocupă un rol central;
- o serie de costuri ale produselor noi sunt determinate în faza de dezvoltare favorizând în acest fel predictibilitatea costurilor de producţie.

Managementul afectării resurselor şi utilizarea lor face parte integrantă din realizarea strategiei şi adaptarea organizaţională; desfăşurarea eficace a resurselor este esenţială îndeplinirii obiectivelor şi strategiilor organizaţionale şi adaptarea continuă a organizaţiei poate solicita redesfăşurarea neîntreruptă a resurselor. De fapt, există mari şanse ca succesul eforturilor unei echipe manageriale pentru asigurarea vitalităţii şi robusteţei organizaţiei să depindă de eficacitatea cu care ea îşi desfăşoară şi redesfăşoară resursele.

Contabilitatea de gestiune trimite la un element al procesului de management axat pe utilizarea resurselor organizaţionale. Ea se referă la procesele şi tehnicile care vizează să sporească valoarea organizaţiilor făcând să se ajungă la utilizarea eficace a resurselor într-un mediu dinamic şi concurenţial.

---

[177] Dumbravă P., Pop A., *Contabilitatea de gestiune în industrie*, Editura Intelcredo, Deva, 1997, p. 5

[178] Scarlet B., *Defence of Management Accounting Applications. Management Accounting*, 74(1), 1996, p. 46-47

Scanned with OKEN Scanner

În calitate de parte integrantă a procesului de management, contabilitatea de gestiune contribuie în mod specific la creşterea valorii căutând în continuare să determine dacă resursele sunt utilizate în mod eficace de către organizaţii – şi dacă, din această cauză ele sunt creatoare de valoare pentru clienţi, acţionari şi celelalte părţi interesate.

În contabilitatea de gestiune sunt puse în practică moduri de gândire şi aplicare distincte, desemnate drept tehnici. Astfel, resursele globalizate nu sunt doar financiare, ci de toate celelalte categorii create şi utilizate de organizaţii, inclusiv cheltuielile angajate. Procesele, sistemele de management, personalul format, capacităţile de inovare, moralul, supleţea culturală şi chiar fidelitatea clienţilor pot fi considerate drept resurse – potrivit configuraţiilor care permit clasarea lor drept capacităţi strategice, competenţe sau capital intelectual.

Raportat la strategie, contabilitatea de gestiune corespunde acelei părţi a procesului de management care priveşte utilizarea eficientă a resurselor în: stabilirea combinaţiilor strategice care susţin obiectivele organizaţiei, achiziţia şi menţinerea capacităţilor organizaţionale necesare realizării strategiei; negocierea transformării strategiei şi capacităţilor, necesară succesului şi supravieţuirii.

Informaţia şi cunoaşterea sunt resurse ce pot juca un rol capital în succesul şi supravieţuirea unei organizaţii într-un mediu din ce în ce mai concurenţial şi care evoluează din ce în ce mai rapid. În procesul contabilităţii de gestiune, se insistă asupra utilizării eficace a acestor resurse într-o bună poziţionare strategică[179].

În concluzie, **contabilitatea de gestiune este orientată asupra unui aspect cheie al activităţii organizaţionale, pe care-l are în vedere într-o perspectivă proprie: obţinerea şi utilizarea resurselor**. Contabilitatea de gestiune se juxtapune pe alte elemente ale procesului de gestiune care sunt centre privind alte aspecte cheie ale activităţii organizaţionale – alegerea orientărilor, alocarea responsabilităţilor, obţinerea implicării intereselor, controlul şi adaptarea. Ea este în acelaşi timp asociată cu alte elemente ale procesului de management:[180]

- *alegerile (opţiunile) orientării organizaţionale* din punctul de vedere al resurselor datorită rolului său în determinarea obiectivelor, formularea şi punerea în aplicare a strategiei, evaluarea şi realizarea proiectelor, planificarea activităţilor, desfăşurarea resurselor, respectiv ajutor în procesul decizional.
- *alocarea responsabilităţilor* din punctul de vedere al resurselor, datorită rolului său în conceperea de procese organizaţionale şi operaţionale capabile să susţină strategiile, conceperea de sisteme capabile să sprijine procesele, alinierea capacităţilor cu procesele şi sistemele, alegerea externalizării şi nu a proceselor, respectiv în desfăşurarea resurselor spre procese şi capacităţi.
- *implicarea membrilor organizaţiei din punctul de vedere al resurselor*, datorită rolului lor în stabilirea viziunii unei organizaţii şi a valorilor sale fundamentale, stabilirea unui set de capacităţi şi competenţe, dobândirea unei bune

---

[179] Tabără N., *Contabilitatea de gestiune şi poziţionarea strategică a întreprinderii*, Revista Contabilitate şi Audit, nr. 5/1998, Chişinău, p. 73-79

[180] Tabără N., *Modernizarea contabilităţii şi controlului de gestiune. Actualităţi şi perspective*, Editura TipoMoldova, Iaşi, 2006, p. 65

Scanned with OKEN Scanner

înţelegeri a factorilor şi capacităţilor cheie de succes organizaţional, instaurarea motivaţiei şi încrederii la toţi participanţii organizaţiei, stabilirea şi aplicarea mecanismelor care să permită împărţirea valorii create şi a succesului, evaluarea persoanelor, echipelor şi organizaţiei în ansamblu, în scopul ameliorării acestora.

▪ *adaptarea organizaţională din punctul de vedere al resurselor*, datorită rolului său în orientarea schimbării pe realizarea eficace a strategiei, stabilirea obiectivelor şi scopurilor schimbării, integrarea adaptării în procesele organizaţionale şi cele din întreprindere, producţia de informaţii sau evaluări legate de iniţiativele de schimbare, controlul rezultatelor proiectelor de schimbare.

▪ *controlul organizaţional din punctul de vedere al resurselor*, datorită rolului său în stabilirea profilului expunerii la riscurile asociate strategiilor organizaţionale şi proceselor din întreprinderi, stabilirea şi gestiunea parametrilor de control legate de riscurile în curs, stabilirea de criterii şi măsuri de performanţă legate de succesul strategic al organizaţiei, precum şi procesele financiare şi operaţionale, conceperea şi exploatarea de sisteme de informaţii care conduc la susţinerea activităţilor, măsurarea performanţei nevoilor de control şi responsabilitatea persoanelor, instituirea responsabilităţilor legate de gestiunea riscurilor, inclusiv performanţa operaţională şi strategică.

Deşi termenul **funcţie** poate fi folosit spre a desemna caracteristicile şi elementele distincte ale unei organizaţii (departamente, servicii sau diviziuni) sau pentru stabilirea atribuţiei activităţilor sau responsabilităţilor, noţiunea menţionată nu este folosită în această accepţiune. Ea serveşte la desemnarea caracteristicilor şi elementelor specifice ale procesului de gestiune.

Conducerea funcţiei contabilităţii de gestiune poate interveni pentru: alegerea obiectivelor şi strategiilor aferente funcţiei; structurarea muncii funcţiei; stabilirea capacităţilor funcţiei; afectarea resurselor specifice funcţiei; răspunsul la noile sfidări care se raportează la munca desfăşurată în cadrul funcţiei; evaluarea constantă a eficienţei şi eficacităţii funcţiei[181]. Organizaţia este eficace dacă îşi îndeplineşte obiectivele analizate în raport cu mediul şi este eficientă dacă utilizează cât mai bine posibil resursele la cel mai mic cost.

11.4. Contabilitatea poziţionării strategice

O serie de idei din cadrul contabilităţii de gestiune se referă la siguranţa şi avantajul competitiv pe piaţa mondială.

Michael Porter (1980-1985), tratând despre strategia afacerilor, Kaplan şi alţi specialişti au subliniat nevoia ca industria ţărilor occidentale să cunoască experienţa japoneză. Printre factorii implementaţi cu succes sunt: calitatea, rentabilitatea, aspectul produsului, conducerea tehnologică şi reaprovizionarea. Clienţii sunt cu adevărat mulţumiţi, iar specialiştii japonezi continuă să concureze cu succes pe piaţa mondială din ce în ce mai competitivă. Programarea afacerilor

[181] Alazard C., Separi S., *Contrôle de gestion*, Dunod, Paris, 1994, p. 5

Scanned with OKEN Scanner

strategice trebuie să genereze beneficii atât pentru producători cât şi pentru consumatori. În acest mediu contabilitatea de gestiune este chemată să furnizeze informaţia necesară pentru formularea, implementarea şi realizarea strategiilor avantajului competitiv. Aceasta diferă de informaţia tradiţională din contabilitatea de gestiune destinată planificării şi controlului proceselor desfăşurate: calitatea, timpul, realizarea performanţei în cel mai scurt timp, satisfacerea clientului, îmbunătăţirea costului valorii adăugate.

Contabilitatea pentru poziţionarea strategică este termenul care explică dezvoltările contabilităţii de gestiune, care asistă siguranţa conducerii şi, în consecinţă, susţine avantajul competitiv. Stabilind şi explorând acest avantaj în afaceri, se încearcă găsirea unei poziţii pe piaţa relativ comparativă cu cea a competitorilor. În acest sens, avantajul competitiv este finalul poziţionării strategice. Din acest motiv, termenul de contabilitate pentru poziţionarea strategică este preferat aceluia de contabilitate a avantajului competitiv sau strategia contabilităţii de gestiune care se referă la dezvoltările menţionate.

Poziţionarea strategică abordează în mod special nevoia tot mai mare de poziţionare a unei afaceri într-un cadru matur, pe o piaţă competitivă. Riscurile esenţiale le reprezintă suprasolicitarea resurselor şi clienţii confuzi, ceea ce reclamă dezvoltarea strategiei de organizare şi contribuţia vitală a conducerii, dar şi a specialiştilor de marketing pentru a obţine un succes organizaţional.

S-au dezvoltat trei direcţii de abordare: activitatea contabilităţii strategice, contabilitatea de gestiune şi contabilitatea pentru tehnologiile avansate.[182]

11.5. Contabilitatea de gestiune strategică

Expresia **„contabilitate managerială strategică”** (*strategic management accounting*) (SMA), este folosită pentru a descrie procesul de pregătire şi analiză a datelor contabile legate de o anumită afacere şi competitorii acesteia pentru utilizarea în dezvoltarea şi monitorizarea strategiei de afaceri.[183]

11.5.1. Delimitări conceptuale

În Marea Britanie, contabilitatea de gestiune strategică (Strategic Management Accounting – SMA) este asociată lui Bromwich şi Bhimani. Ei au militat pentru dezvoltarea continuă a contabilităţii de gestiune, punând accentul pe o strategie clară, cu o orientare calitativă puternică, asociată funcţiei de marketing. SMA este concepută cu o deschidere faţă de activitatea managerială convenţională. Aceştia consideră dezvoltarea contabilităţii de gestiune mai progresivă decât a metodei ABC. Această poziţionare avantajează numai o singură dimensiune a

---

[182] Morse W.J., Davis J.R., Hartgraves Al.L., *Management Accounting. A Strategic Approach,* Second Edition, South Western College Publishing, Thomson Learning, United States, 2000, în special capitolul XIII privind *Analiza profitabilităţii în segemntele de afaceri strategice,* p. 588-646.

[183] Seal W., Garrison R., Noreen E., *Management Accounting*, McGraw-Hill Companies, Marea Britanie, 2006, p. 754-763

Scanned with OKEN Scanner

contabilității de gestiune, neglijându-se concentrarea pe scară largă ale organizației pe termen lung (Anthony). Este evident că strategia nu poate fi actualizată fără supravegherea mediului entității. Se ajunge la o limitare a acestei concentrări în favoarea unui acces alternativ la o contabilitate de gestiune semnificativă.

Contabilitatea de gestiune strategică datează din anul 1980, conceptul fiind menționat de către Johnson și Kaplan în lucrarea Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting. Se arată necesitatea adaptării contabilității de gestiune la schimbările mediului industrial, având în vedere și influența contabilității financiare. Conceptul a fost definit ca acea formă a contabilității de gestiune în care accentul este pus pe informații privind factorii externi firmei, precum și pe cele nonfinanciare și cele generate în cadrul entității, având ca obiectiv să sprijine procesul decizional.

În observațiile lui Kaplan asupra contabilității de gestiune actuale, cea strategică este considerată o bază de date și analiză a informațiilor, care se referă la o afacere și la concurență din jurul acesteia, ceea ce este folositor în dezvoltarea și monitorizarea strategiei afacerii. Este vorba de informații privind prețurile, cheltuielile, volumul vânzărilor pe piață, cash-flow, disponibilitatea rezultatelor atât pentru afacere în cauză cât și pentru concurență. Contabilitatea de gestiune strategică presupune construirea unui grafic al creșterii volumului producției, cheltuielilor și profitului pentru situațiile financiare ale firmelor concurente. Astfel, contabilitatea de gestiune are în vedere o perspectivă extinsă în exterior.

O a doua contribuție importantă la SMA o aflăm în lucrarea lui Porter *L'avantage concurentiel, comment devanser ses concurrents et maintenir sor avance* (1985), care subliniază strânsa legătură cu practica marketingului. El consideră că există trei fundamente pentru realizarea unui avantaj competitiv constant. Primul are în vedere organizarea afacerii în așa fel încât să se obțină prețurile cele mai reduse ale producătorilor în cadrul unor ramuri producătoare. Al doilea implică realizarea unei calități unice a produsului sau serviciului încât să fie solicitat de cumpărători. Al treilea aspect îl constituie urmărirea primelor două obiective pe segmente reduse de piață. Aceste trei elemente fundamentale determină trei strategii privind coordonarea cheltuielilor, diferențierea produselor și concentrarea producției.

Atunci când se preferă coordonarea cheltuielilor, Porter sugerează folosirea analizei strategice a lor. Aceasta se prezintă ca un proces în mai multe trepte. Primul pas în lanțul valoric pentru un anumit produs privește procesele ce duc la obținerea produsului și asigură baza oricărui avantaj competitiv. Orice activitate sau proces implică cheltuieli de bunuri și numai gestiunea eficace a acestora generează anumite avantaje. Orice activitate importantă este supusă unor operatori structurali pe care Porter îi numește indici de cost. Unii dintre aceștia sunt folosiți în controlul managerial. Pentru a înțelege competitivitatea comparativă, ei se implică în identificarea lanțurilor valorice precum și în operarea indicilor de cost ai concurenței. Este necesară găsirea reducerilor de preț prin intermediul indicilor de cost funcționali sau prin restructurarea lanțului valoric. În fine, pentru realizarea unui avantaj competitiv este esențial ca reducerile de preț să fie efectuate

Scanned with OKEN Scanner

permanent atât de firmă, cât şi de concurenţă. Al treilea demers privind SMA susţine adoptarea unor tehnici de analiză strategică a costurilor care cuprinde trei trepte: identificarea lanţului valoric, diagnosticarea indicilor săi de cost şi dezvoltarea unui avantaj competitiv susţinut.

Cu toate acestea, se pune accentul pe managementul strategic al costurilor (SCM)[184], respectiv pe analiza lanţului valoric. Acesta este definit ca un proces de producţie conceput de la materia primă până la produsul finit trimis la consumatori.

O perspectivă a lanţului valoric aplicată strategiei costurilor (SCM) cere ca firmele să-şi recunoască locul în întregul lanţ de produse şi să se străduiască să-şi dezvolte sistemul informaţional contabil, ceea ce va permite un management al costurilor mai bun.[185] Aceasta reprezintă o perspectivă diferită, orientarea fiind nu doar asupra concepţiei, dar şi asupra litigiilor pe care le are orice firmă cu furnizorii. În acest context, lanţul valoric apare ca un acces la dezvoltarea informaţiei contabile în scopul de poziţionare strategică a firmei.

Bromwich şi Bhimani (1989) au încercat să dezvolte SMA şi să aprecieze avantajele aduse de produse consumatorilor şi în ce mod ele contribuie la constituirea şi menţinerea avantajului competitiv.[186] Avantajele consumatorilor privesc îmbunătăţirea calităţii produselor, menţinerea unor preţuri mai reduse şi creşterea flexibilităţii produselor. Dacă se atribuie costul produselor, locul unde se realizează avantajul competitiv este piaţa.

Succesul comercial este asigurat atunci când există pe piaţă un produs solicitat. În această viziune, singurele produse care vor supravieţui sunt numai cele eficiente. Acestea sunt produse de o maximă diversitate de caracteristici pentru suma pe care consumatorul doreşte să o cheltuiască. Furnizarea unui astfel de produs cu o configuraţie aparte a caracteristicilor solicită ca firmă să îl producă la un nivel de cost competitiv în concordanţă cu ideea realizării unui proces de creare a valorii adăugate în fabricarea oricărui produs. Scopul SCA (strategia contabilităţii costurilor) este stabilirea costurilor de pornire ale acestor caracteristici ale produselor către consumatori, constituind condiţiile necesare existenţei acestei operaţiuni. Astfel activităţile care nu adaugă valoare ar trebui diminuate.[187]

O ultimă contribuţie adusă de SMA o constituie costul obiectiv. Aceasta este o metodă utilizată în Japonia. Costul obiectiv se constituie ca un produs în trei faze. Prima fază se ocupă de succesul probabil al noilor produse. Acest nivel se ocupă atât de preţurile de piaţă cât şi de volumul vânzărilor şi schimburilor de pe piaţă. În acest sens, costul obiectiv este gândit în primul rând ca o cale de acces spre

---

[184] Innes J., *Handbook of Management Accounting*, Elsevier CIMA Publishing, London, 2004, p. 9-20, *Contabilitatea de gestiune strategică.*

[185] Morse W.J., Davis J.R., Hartgraves Al.L., *Op.Cit.* p. 372-420, *Managementul strategic al preţului costurilor şi calităţii.*

[186] Porter M., *L'avantage concurrentiel, comment devancer ses concurrents et maintenir son avance,* Dunod, Paris, 1997, Prima parte *Principiile avantajului concrenţial,* Partea a doua, *Alegerea câmpului concurenţial în interiorul sectorului,* Partea a treia, *Strategia întreprinderii şi avantajul concurenţial,* Partea a patra, *Consecinţe pentru strategiile ofensive şi defensive.*

[187] Bhimani A., *Management Accounting in the Digital Economy,* Oxford University Press, New York, 2003, p. 130-132, *Transformările contabilităţii şi controlului de gestiune.*

Scanned with OKEN Scanner

management determinată de piață și apoi ca un simplu acces la marketing (Hiromoto, 1991). A doua fază implică stabilirea nivelului obiectivului, permeabilitatea, costul, în primul rând, și obstrucționarea prețului unui produs solicitat cu profit marginal. În fine, sunt estimări ale costurilor probabile, pentru design, dezvoltare și producție, etc. și produse finite. Aceste estimări sunt comparate cu costurile produselor în care se includ cheltuielile de producție. Obiectivul este atingerea costurilor țintă care sunt în mod normal ceea ce se realizează în mod obișnuit (Hiromoto, 1988). În acest fel, echipa managerială de specialiști urmărește avantajul competitiv printr-o evaluare critică a lanțului valoric al produsului. O problemă importantă este ciclul de viață al produsului.

În 1990, compania americană de contabilitate, audit și consultanță, KPMG (intrată pe piața românească în anul 1994), a evidențiat două caracteristici esențiale ale informației: este bazată pe indicatori financiari; se concentrează pe comparații și analize interne. Contabilitatea de gestiune strategică urmărește să includă atât indicatori financiari cât și nonfinanciari, informații și analize atât interne cât și externe întreprinderii.

În anul 1994, profesorul Bromwich a arătat că adăugarea unei perspective strategice a contabilității de gestiune tradiționale este necesară pentru a extinde rolul contabilității în două direcții. În primul rând, costurile trebuie să fie integrate în strategie prin analiza strategică a lor și astfel ele pot fi aliniate cu strategia. În al doilea rând, costurile externe să verifice, deși într-un mod destul de general, structura celor concurențiale pentru monitorizarea schimbărilor apărute în timp.

Două studii efectuate de către Guilding și *al.* (2000), respectiv Cravens și Guilding (2001) susțin că ultimele două decenii reprezintă o renaștere *bona fide* a contabilității de gestiune, în primul rând prin dezvoltarea unor tehnici de contabilitate strategică privind calculul costurilor, planificare, control și măsurare a performanțelor, evaluare și decizie strategică și în al doilea rând, rolul contabilului de gestiune modern a evoluat dincolo de tradiționala misiune de a furniza doar informații utile factorilor de decizie. Această viziune a fost întărită în anul 2008 de către Robert Chenthall (*The Implementation of Innovative Management Accounting Systems*, Australian Accounting Review).

Carter și Carter (2009) afirmă că firmele moderne ar trebui să depună eforturi pentru a-și construi competitivitatea pe sursele rare intangibile și nu atât de mult pe cele tangibile. Implicarea activă a contabililor în procesele decizionale contribuie la decizii mai eficiente și, prin urmare, managementul strategic reprezintă o astfel de sursă necorporală, care duce la avantajul competitiv[188].

La ora actuală, deciziile strategice importante se referă la: fuziuni, cesiuni, dezvoltarea unei noi afaceri, noi investiții majore. Contabilii sunt familiarizați cu deciziile care presupun investiții de capital, dar întâmpină serioase greutăți în fața a ceea ce înseamnă informațiile nonfinanciare, analize și comparații externe privind

[188] Cater, T, Cater, B., *(In)tangible resources as antecedents of company's competitive advantage and performance*, Journal for East European Management Studies, vol. 14, nr. 2/2009, 186-209, www.emeraldinsight.com/journals.htm?issn=1469-1930

Scanned with OKEN Scanner

acţiunile concurenţilor, schimbările de pe piaţă, progresul tehnologic, dar şi acţiunile guvernamentale.

Este evident că SMA reprezintă o alternativă provocatoare faţă de contabilitatea bazată pe activităţi, fiind considerată o contabilitate în reconstrucţie.

Nu este permisă utilizarea unor preţuri exagerat de ridicate. Este posibilă stabilirea configuraţiei lanţului valoric al concurenţei şi determinarea apoi a cheltuielilor oscilante împreună u indicii de cost semnificativi care structurează mediul concurenţial. În acest context, firmele se situează în ordine crescătoare şi produc bunuri care apar pe piaţă pentru un timp scurt. Cea mai mare parte a contabililor britanici nu sunt adaptaţi pentru astfel de operaţii.

Costurile ţintă (obiectiv) sunt instrumente ale contabilităţii de gestiune în condiţiile în care contabilii desfăşoară o activitate la fel de importantă ca şi celelalte categorii de specialişti din cadrul firmei.

O viziune de ansamblu asupra contabilităţii de gestiune în planificarea strategică specifică micilor afaceri/întreprinderi este oferită în lucrarea Juliei Smith, *Handbook of Management Accounting, Fourth edition* (2007).

În acest sens, contabilitatea de gestiune ajută la fixarea obiectivelor viitoare (planificare strategică) furnizând informaţiile necesare pentru luarea deciziilor referitoare la sistemele de fabricaţie adoptate, politica de preţuri a firmei, politica comercială, cât şi în estimarea capitalului investit. În procesul de bugetare, rolul acestei contabilităţi este deosebit de important oferind date cu privire la evoluţia trecută a producţiei, vânzărilor etc. În plus, ea stabileşte procedurile de bugetare, le coordonează şi ajută la articularea funcţională, generală a sistemului de bugete. În fine, ea cumulează diferite bugete într-un buget general pentru afaceri şi prezintă acest plan spre a fi aprobat de managerul de la cel mai înalt nivel ierarhic.

Contabilitatea de gestiune sprijină procesul de verificare a modului şi măsurii în care obiectivele propuse au fost sau nu îndeplinite, realizând raportările care trebuie sa arate cum sunt realizările actuale faţă de scopurile propuse. Ca funcţie de bază a conducerii dintr-o organizaţie economică, controlul implică urmărirea modului de implementare a politicilor, evaluarea performanţelor realizate la nivelurile din subordine şi corectarea eventualelor dereglări, în timp ce contabilitatea managerială, ca instrument al controlului de gestiune, furnizează informaţiile pe care se pot baza studiile şi raţionamentele ce permit analiza abaterilor de la bugete şi luarea deciziilor corective. Cu alte cuvinte, contabilitatea de gestiune asistă funcţia de control a managementului, identificând activităţile cu problemele firmei.

În mod obişnuit, această contabilitate este prezentată ca o problemă de integrare a sistemelor de cost în medii de afaceri particulare şi sarcini tehnologice. Alegerea strategică înseamnă faptul că firmele îşi pot alege industria şi produsele pentru care vor să intre în competiţie, dar mai înseamnă şi faptul că diferitele companii din aceeaşi ramură a industriei pot decide să adopte strategii cu efecte diferite în contabilitatea şi controlul managerial. De vreme ce produsele şi serviciile achiziţionate capătă mai multă încredere, o mai mare proporţie a costurilor este generată de furnizorii firmei respective, lucru care sugerează că

Scanned with OKEN Scanner

principalele îmbunătăţiri în materie de cost, calitate şi inovaţii sunt posibile prin gestionarea eficientă a lanţului de aprovizionare al firmei. În general, principala caracteristică distinctă a contabilităţii manageriale strategice, în comparaţie cu cea tradiţională, este recunoaşterea faptului că managerii au o anumită libertate în a alege ramura industriei în care vor opera, ce tehnologie este utilizată şi cum este structurată organizaţia. Prin urmare, mai mult decât adaptarea pasivă la circumstanţele competitive, tehnologice şi organizaţionale date, contabilitatea managerială strategică ajută managerii să facă alegeri prin sprijinul informaţional.

SMA este concentrată de asemenea şi pe implementarea strategiilor alese şi pe stabilirea sistemelor de control care relaţionează cu acestea. De exemplu, în cazul în care o companie doreşte să urmeze o strategie de cost scăzut, controlul bugetar tradiţional poate ajuta la implementarea ei. Cu toate acestea, puţine companii se bazează doar pe competiţia de preţ, astfel, măsurile suplimentare pentru asigurarea performanţei pot viza şi timpul de livrare sau de aşteptare.

În multe cazuri, contabilitatea de gestiune strategică poate implica cu precădere noi aplicaţii ale abordărilor existente şi mai puţin tehnici noi. De exemplu, contabilitatea managerială strategică ce încearcă să evalueze costurile competitorilor şi furnizorilor poate folosi acelaşi tip de tehnici convenţionale.

În timp ce contabilitatea de gestiune tradiţională se concentrează asupra analizei activităţii, în cazul SMA indicatorii de performanţă sunt consideraţi a fi relativi şi, de aceea, se insistă pe o recunoaştere continuă a *rivalităţii* dintre companie şi competitorii săi. De exemplu, cota de piaţă are valoare intrinsecă deoarece o cotă ridicată poate reflecta o competiţie scăzută. Ca într-un joc de şah, există nevoia nu doar de dezvoltare a strategiei dar şi de înţelegere a adversarului.

11.5.2. Tehnici de planificare în contabilitatea de gestiune strategică

Majoritatea tehnicilor de planificare au cel puţin un element de contabilitate de gestiune strategică. Este cazul noilor tehnici de contabilitate de gestiune, cum sunt contabilitatea de gestiune strategică în afacerile mici şi contabilitatea de gestiune strategică financiară, care includ cuvântul „strategic" chiar în titlu. De asemenea, relaţia contabilităţii de gestiune cu noua funcţie financiară subliniază aspectul extern al contabilităţii de gestiune.

Analiza concurenţei

Analiza concurenţei este un exemplu de tehnică managerială îndreptată spre exterior şi care integrează informaţii financiare şi non-financiare.

Reacţiile posibile ale concurenţei trebuie luate în consideraţie. Contabilii de gestiune pot juca un rol important în analiza concurenţei, de obicei ca parte dintr-o echipă. O etapă importantă în care un contabil de gestiune poate contribui în mod semnificativ este aprecierea punctelor tari şi slabe ale concurenţilor. Aceste puncte vor include multe informaţii non-financiare, dar şi aspecte care ţin de informaţiile generate de contabilitate. Aceasta este o evaluare totală a concurenţei, dar o parte a datelor pentru aceasta evaluare totală va veni din analiza produselor.

Scanned with OKEN Scanner

În acest moment este important să menționăm că nu este propus nimic ilegal. Acesta nu este un spionaj industrial. În cele mai multe organizații sunt cunoscute foarte multe informații despre concurență. Problema este că nu multe organizații se pricep la adunarea acestor informații într-o manieră sistematică și raportarea lor astfel încât managerii care le găsesc folositoare să le poată accesa ușor. Din nou, contabilul de gestiune are expertiză în adunarea și raportarea informațiilor într-un format utilizabil și aceasta ar putea fi un alt mod de a-și aduce contribuția.

Un alt rol specific contabilului de gestiune, în ceea ce privește analiza concurenței, este acela de membru al unei echipe multi-disciplinare care să cumpere produsele concurenței, să le descompună și să le analizeze. Asemenea echipe pot avea membri din cele mai vaste arii, de la inginerie, marketing, producție și aprovizionare, până la contabilitatea de gestiune. Obiectivul este de a înțelege punctele tari și slabe ale produselor și de a vedea dacă se poate învăța ceva de la concurență. Un element important al acestei analize este estimarea costului materialelor, a forței de muncă și costul de regie al produselor competitorilor.

Aceste analize ale concurenței sunt foarte răspândite. Un risc al acestei analize este acela că toate organizațiile vor încerca să copie produsele de la una la alta, astfel încât, într-o anumită ramură industrială, poate fi dificil să se deosebească între ele produsele diferitelor fabrici. Este important ca informațiile din analiza concurenței să fie folosite în mod inteligent. Un beneficiu poate fi acela că scoate în evidență punctele tari ale propriei companii pentru ca acestea să fie menținute pe viitor.

Cercetarea și dezvoltarea

Cercetarea și dezvoltarea este o arie în care, în unele organizații, contabilii de gestiune nu sunt implicați deloc, iar în altele dețin o funcție de control. În altele, supraviețuirea depinde de cercetarea și dezvoltarea produselor pe viitor. Atunci când se cheltuiesc sume mari de bani pentru cercetare și dezvoltare, este cel puțin rezonabil să punem la îndoială rolul util al contabililor de gestiune.

Două potențiale roluri utile sunt:

- Planificarea cheltuielilor de cercetare și dezvoltare;
- Sistemul de măsurare a performanțelor pentru a evalua departamentul de cercetare și dezvoltare.

Măsurarea performanțelor este un aspect ce ține de control. Planificarea cheltuielilor de cercetare și dezvoltare implică atât hotărârea sumei totale de cheltuit, cât și suma pe proiecte individuale. În multe feluri aceste decizii sunt similare celor de reinvestire a capitalului, cu un grad mare de incertitudine. Raportarea cheltuielilor de cercetare și dezvoltare comparativ cu cele bugetate pune o serie de probleme. Oricum, un sistem de măsurare a performanțelor bazat pe reflectarea cheltuielilor are o utilitate limitată. Adevăratul test pentru un astfel de sistem în cercetare și dezvoltare este modul de evaluare a rezultatelor (ieșirilor) în relație cu intrările.

Scanned with OKEN Scanner

11.5.3. Tehnici de calculație în contabilitatea de gestiune strategică

La fel ca și partea de planificare și tehnicile de calculație a costurilor au elemente strategice. Oricum, cele două tehnici de calculație a costurilor care vor fi abordate în legătură cu managementul strategic sunt costul țintă și tabele cu costuri.

Costul țintă

În mod tradițional, calculația costului pe plan intern a avut la bază materiale, forță de muncă și cost de regie. De exemplu, costul de producție al unui bun dintr-o unitate ar fi calculat prin însumarea costului unitar al materialului, costului unitar al muncii și costurilor de regie asociate unei unități de produs. Se poate observa că nu există elemente externe în calculația costului în mod tradițional.

În opoziție, costul țintă acordă atenție pieței externe. În loc să elaboreze costul intern, această metodă începe cu estimarea unui preț pe viitor pe piață din care se deduce profitul marginal așteptat. În relațiile de mai jos sunt comparate calculația costului în mod tradițional și costul țintă, astfel:

Costul unitar tradițional = Material pe unitate de măsură + Mâna de lucru + Cheltuieli directe pe unitate de măsură + Cheltuieli fixe de regie pe unitate de măsură

Costul unitar planificat = Preț viitor estimat pe piață pe unitate de măsură – Profitul marginal necesar

Aceste relații ilustrează în fapt accentuarea părții externe în calculația costului țintă. Ideea este foarte simplă, dar total diferită de calculația tradițională a costului, accentul se schimbă pe costul planificat.

Pornind de la aceste ipoteze, un termen mai reprezentativ decât costul țintă este managementul costului planificat. Stabilirea acestui tip de cost este dificilă, dar adevărata problemă cu planificarea este cea a managementului, astfel încât costul planificat necesar să fie atins și în practică. Esența costul țintă este de a asigura că în sistemul de calculație a costurilor se pune accent și pe factori externi prin încorporarea informațiilor de piață în sistemul de calcul.

Tabelele de simulare/modelare a costurilor alternativelor strategice

Sistemul tradițional de calculație a costurilor își concentrează atenția asupra costului din cadrul unei organizații. Tabelele de simulare/modelare a costurilor sunt proiectate ca baze de date care să răspundă managerilor la întrebarea *„ce se întâmplă dacă?”*. Poate că cel mai important element strategic al tabelelor de simulare/modelare este faptul că acestea includ detalii despre materiale și/sau procese de producție care nu sunt folosite în prezent de organizații și informații din mediul extern, ceea ce permite elaborarea de scenarii probabile în legătură cu dezvoltări de produse sau produse noi, precum și estimarea eficacității acestora.

Scanned with OKEN Scanner

Unele companii au integrat aceste tabele în sistemul de proiectare computerizat, astfel încât proiectanții să poată vedea mai simplu costurile implicate de diferite alternative de proiectare.

Tabelele de simulare/modelare pot juca de asemenea un rol şi în contabilitatea de gestiune strategică, prin accentuarea factorilor externi, atunci când managerii iau în considerare alternative strategice. Mai mult, prin includerea informațiilor despre cost din afara organizației, există mereu posibilitatea ca astfel de informații din acest tip de tabele să încurajeze managerii să exploreze alternative de care nu ştiau că există înainte.

11.5.4. Luarea deciziilor în contabilitatea de gestiune strategică

La fel ca şi planificarea şi calculația, luarea deciziilor este o parte semnificativă a contabilității de gestiune strategice. Ea include analiza lanțului valoric şi proiectarea.

Analiza lanțului valoric

Ideea care stă la baza analizei este aceea conform căreia contabilul de gestiune analizează „lanțul valoric" de la furnizor la consumatorul final în activități relevante strategic pentru contabilitatea de gestiune, în condițiile în care fiecare legătură din lanț adaugă valoare. De exemplu, un lanț valoric pentru industria metalurgică ar putea fi următorul:

- extracția minieră a materiilor prime – minereuri, cărbune;
- transportarea materiilor prime;
- fabricarea oțelului lichid;
- conversia în țigle, lingouri, rulouri sau tablă;
- conversia țevi sudate sau trase;
- distribuirea;
- utilizarea de către consumatorul final.

Având elementele de cost din diferite activități identificate şi valoarea adăugată la fiecare etapă din lanț, o întrebare importantă este cum să se mențină şi să se dezvolte un avantaj competitiv susținut. Contabilii de gestiune au un rol important în a ajuta managerii să identifice valoarea şi costul implicat. Analiza lanțului valoric este un exemplu în care contabilii-manageri trebuie să acorde atenție sporită atât valorii cât şi costului.

Factori precum complexitatea lanțului valoric şi utilizarea capacității de producție în fiecare etapă din lanțul valoric pot conduce costurile în lanț. Înțelegerea acestor acțiuni ale costurilor formează managementul lanțului valoric. Cele două întrebări de bază sunt:

Poate fi redus costul acestei activități fără diminuarea valorii?

Poate fi mărită valoarea din această activitate fără mărirea costului?

O altă legătură cu contabilitatea de gestiune strategică este aceea că analiza lanțului valoric poate fi combinată cu analiza concurenței. Cu alte cuvinte, o analiză competitivă poate fi făcută utilizând analiza lanțului valoric.

Scanned with OKEN Scanner

Proiectarea

Proiectarea este proprie multor organizaţii, dar contabilitatea de gestiune nu îşi aduce aportul în mare măsură. Oricum, etapa de proiectare este, pentru multe organizaţii, etapa în care majoritatea costurilor sunt hotărâte de către proiectanţi. Experienţa a arătat că de la 60% până la 90% din costul total al unui produs nou poate fi estimat până la sfârşitul etapei de proiectare, cu toate că doar un procent mic din costurile totale au fost atrase. Majoritatea cheltuielilor sunt de obicei atrase în timpul etapei de producţie. Aspectul în care contabilii de gestiune pot contribui ca parte din echipă este cel al managementului costurilor în proiectare.

Modul în care contabilii de gestiune pot sprijini proiectarea în organizaţii este furnizarea de informaţii în legătură cu costul diferitelor opţiuni de proiectare.

Dacă 60% până la 90% din costuri sunt înfăptuite în timpul etapei de proiectare, o întrebare interesantă pe care ar trebui să şi-o pună contabilii de gestiune este cât de mult din totalul timpului este petrecut de contabilitatea de gestiune în procesul de proiectare? Dacă este mai puţin de 60% până la 90% din timp, atunci cum se justifică?

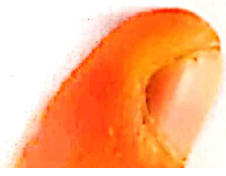
Ar putea fi trei motive principale pentru lipsa de implicare a de contabililor de gestiune în procesul de proiectare:

- proiectanţii preferă să îi excludă pe contabili în cazul în care creativitatea proiectanţilor este inhibată;
- cărţile şi educaţia pe care au primit-o contabilii de gestiune au tendinţa să ignore procesul de producţie;
- contabilii de gestiune sunt nesiguri în ceea ce priveşte modul în care ar putea ei contribui la procesul de proiectare.

Evident, nu este de sugerat contabililor de gestiune să conducă procesul de proiectare, dar ar putea fi membri în echipă pentru a aporta cunoştinţele lor despre calculaţia costurilor. În unele cazuri informaţii diferite despre calculaţie pot aduce schimbări noului produs. Adiţional experienţei lor de bază în calculaţia costurilor, contabilii de gestiune pot contribui la un număr de tehnici care pot fi folositoare echipei de proiectare, precum:

- calculaţia costului activităţii;
- bugetarea capitalului;
- analiza concurenţei;
- tabele cu costuri;
- calculaţia costului funcţional;
- calculaţia costului ciclului de viaţă a produsului;
- costul ţintă.

În principiu, contabilitatea de gestiune trebuie să arate modul în care întreprinderea alocă şi consumă resursele sale, realizând prin aceasta analiza costurilor (un cost real este un consum de resurse), respectiv înţelegerea şi optimizarea rezultatului.



Scanned with OKEN Scanner

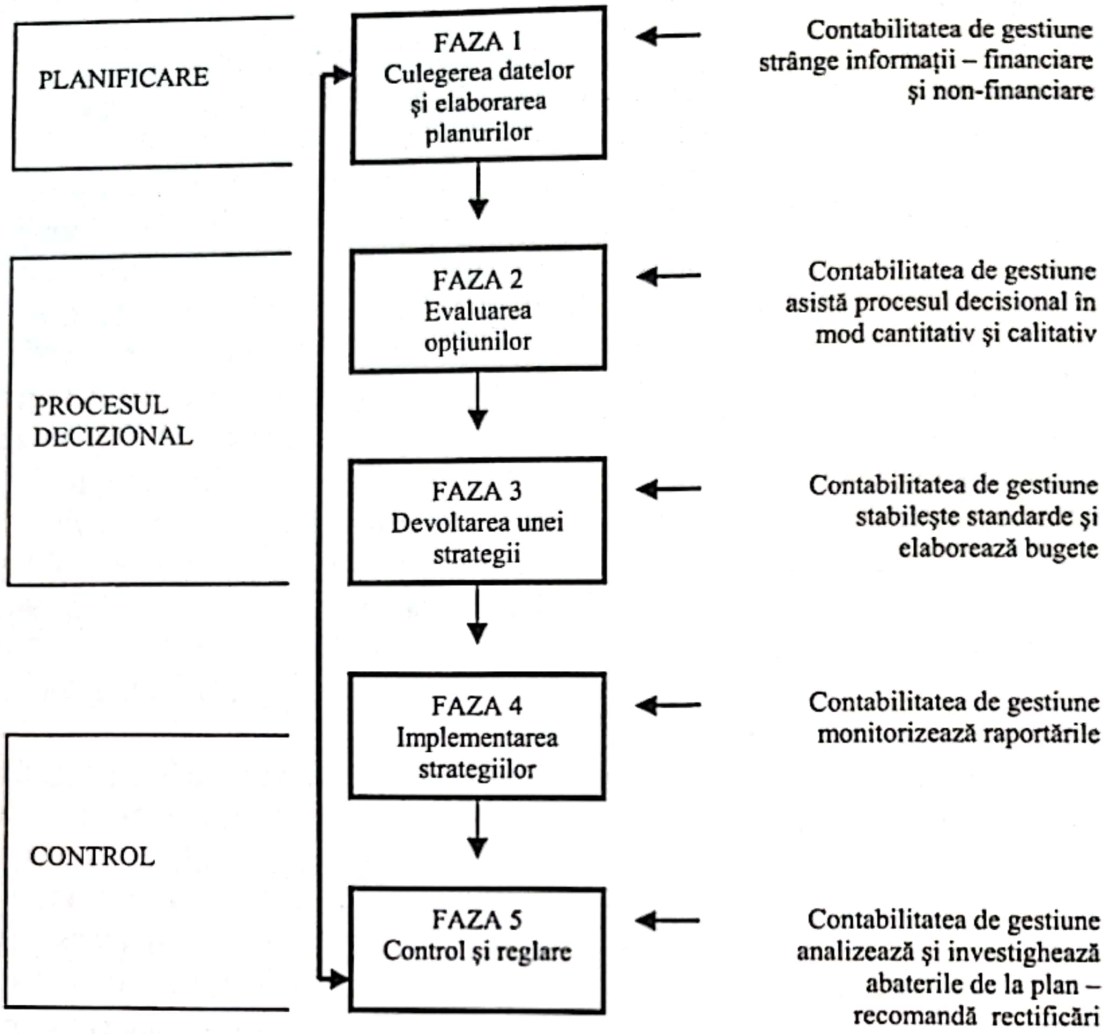


Figura 11.2. Implicaţiile controlului de gestiune în activităţile întreprinderii

11.6. Realizarea întregului potenţial al contabilităţii în vederea poziţionării strategice

Perfecţionarea concentrată în cadrul managementului constituie una din aspiraţiile lui Kaplan spre reînnoirea contabilităţii de gestiune.[189] Cercetătorii au descoperit tehnici noi pe care le-au comunicat conducerii. Perfecţionarea constituie de fapt o conştientizare a activităţii în domeniul contabilităţii de gestiune. Toate performanţele propuse de specialişti ar putea pune în dificultate contabilii sau managerii care urmăresc avantajul faţă de concurenţă. Apare tendinţa de a se apela la consultanţi, care au un „produs" de vândut, produs ce reflectă înţelegerea lor asupra avantajelor şi dificultăţilor pe care le prezintă. Şefii contabili trebuie să se gândească bine la ceea ce fac, mai ales în ceea ce priveşte poziţionarea strategică şi nu doar în privinţa contabilizării activităţilor. Multe dintre aceste tehnici de acces

[189] Atkinson A.A., Bauker R.D., Kaplan R.S., Young S.M., *Mangement Accounting,* Prentice-Hall, Upper Saddle River, NJ, USA, 1997, p. 1-41, *Contabilitatea de gestiune: informaţie pentru valorile create.* Lucrarea se înscrie în Colecţia *The Robert S. Kaplan Series in Management Accounting.*

Scanned with OKEN Scanner

la contabilitatea strategică a poziționării firmei se sprijină pe lucrări, conferințe, dezbateri şi teorii, în special de natură managerială. Acest lucru reflectă tot mai clar deschiderea spre contabilitatea de gestiune care, în ultimele decenii, suferă o gamă de modificări comportamentale, organizaționale şi sociale.

Perfecționarea semnificativă a contabilității poziționării strategice a firmei are în vedere şi un proces de exploatare a limitelor sale reale şi a mijloacelor de creare a unui program extins de cercetare pentru universitari. Un rezultat concret îl constituie revitalizarea cercetării în domeniul contabilității de gestiune conturată de Kaplan. Accentul trebuie pus pe elementele calitative şi nu pe cele cantitative.

Principalele elemente ale analizei mediului care influențează poziția strategică a firmei sunt:

•examinarea naturii mediului, atât în ansamblul entităților, cât şi pentru domeniul specific din care face parte fiecare;

• analiza factorilor de influență asupra ansamblului organizațiilor, care se poate face cu ajutorul tehnicii PEST şi celei a scenariilor, având ca rezultat identificarea elementelor de mediu care au cea mai mare importanță în cadrul sectorului respectiv;

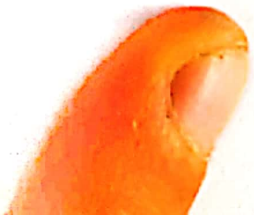
• analiza factorilor specifici de care depinde succesul organizației în ramura de activitate dată, identificarea factorilor cheie de succes relevanți pentru strategie şi focalizarea analizei pe aceştia în vederea elaborării unei strategii;

• analiza factorilor specifici echilibrului raportului de forțe concurențiale din ramură, când are loc analiza statică şi descriptivă a forțelor concurențiale pentru clarificarea poziției relative a organizației în contextul mediului concurențial specific în care acționează.

• analiza factorilor specifici concurenței direcți care se realizează cu ajutorul tehnicilor de analiză a concurenților, diagramele de capacitate concurențială, diagramele profilului concurențial, în scopul cunoaşterii profilului acestora şi determinării poziției lor relative de piață;

• analiza clienților cu ajutorul studiilor de piață şi segmentare, ce urmăreşte orientarea strategică spre clienții existenți şi cei potențiali.

Desfăşurarea unei activități eficiente necesită urmărirea şi analizarea tuturor factorilor care se manifestă în cadrul sectorului respectiv, pentru a valorifica acțiunea factorilor favorabili şi pentru a preveni impactul negativ pe care îl poate avea acțiunea celor nefavorabili. Porter a propus o abordare bazată pe perspectiva firmei în cadrul industriei din care face parte şi a mediului în care îşi desfăşoară activitatea. Această abordare poartă denumirea de „Modelul celor cinci forțe concurențiale": concurența actuală, cea potențială, clienții, furnizorii şi produsele de substituție. Integrarea României în Uniunea Europeană a impus accelerarea reformelor structurale, pentru adaptarea la piața unică.



Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 12

Guvernanța corporatistă și contabilitatea de gestiune

Guvernanța corporatistă (corporate guvernance) constituie un sistem prin care este condusă și controlată o societate comercială, în conformitate cu cele mai bune practici în domeniu.

La nivelul întreprinderii, guvernanța corporatistă cercetează organizarea puterii și repartiția responsabilităților între acționari, administratori și conducători.

În prezent, conceptul este utilizat pentru a desemna acțiunea de a guverna, maniera de a gira, administra, atât la nivelul statelor, al organismelor mondiale, cât și al întreprinderilor.[190]

12.1. Provocările managementului în secolul XXI

Mondializarea funcționării întreprinderilor, dezvoltarea noilor tehnologii ale informației și ale comunicări au creat un nou mediu aflat la originea noii economii care și-a demonstrat fragilitatea tocmai prin instrumentul cel mai activ prin intermediul căruia circulă informația. Creșterea extraordinară a instrumentelor de comunicație a favorizat o multiplicare a schimburilor care se bazează pe capacități de producție cu costuri reduse ale mâinii de lucru. Această creștere a determinat delocalizările, în special în Europa de Vest, punând în pericol modelele industriale, comerciale și de servicii tradiționale, cu toate consecințele care decurg pe plan politic, social și uman.

---

[190] Tassin Th., *Nouvelle excellence, nouvelle gouvernance,* în Balantzian G., sous la direction, *Tableaux de bord. Pour diriger dans un contexte incertain*, Editions d'Organisation, Paris, 2005, p. 321-337

Scanned with OKEN Scanner

În condițiile instabilității pieței și creșterii concurenței, valabilitatea modelor, infidelitatea clienților, vulnerabilitatea organizațiilor, incertitudinea zilei de mâine etc., impun managerilor să facă față unor situații de o complexitate necunoscută și unor dificultăți create de o lume în continuă mișcare.

Permanenta schimbare face ca întreprinderile să caute mereu noi căi de a se adapta, urmărind, în primul rând, supraviețuirea și apoi prosperitatea pe o piață competitivă. Astfel, începutul secolului 21, a apărut un nou concept ce reflectă una dintre cele mai răspândite schimbări în managementul strategic: Knowledge Management (KM). Managementul cunoștințelor se bazează pe cunoașterea activității de gestionare a procesului de planificare, organizare, comandă și control, fiind fondat pe cunoașterea elementelor funcționale raționale și afective, interne și externe ale organizației.

Una dintre principalele provocări cu care se confruntă organizațiile la ora actuală o reprezintă creșterea volumului de informații, cu efecte asupra costurilor asociate gestiunii conținutului nestructurat sau necesității de a integra informațiile cu procesele de afaceri, comunicarea cu clienții sau aplicațiile de lucru. Întreprinderile moderne investesc în sisteme informaționale precum cele integrate ERP (Enterprise Resource Planning) pentru creșterea flexibilității.

Deși utilizarea Knowledge Managementului și implementarea în aplicațiile ERP prezintă numeroase avantaje pentru organizații, există tot atâtea provocări atunci când se pune problema implementării practice[191].

12.2. Adaptarea întreprinderilor la noul ritm al schimbării

Activitățile economice contemporane sunt dominate de internaționalizarea pieței. Aceasta are ca efect direct o competiție severă care obligă întreprinderile să inoveze în permanență și să se restructureze. Ritmul schimbării și adaptarea la acest ritm au devenit cheia performanței și supraviețuirii acestor entități.

Miza este creșterea capacității de răspuns și reactivitatea întreprinderilor la caracteristicile esențiale: timpul, calitatea, cantitatea și costurile.

Aceasta presupune:

- o mobilizare a forțelor (management participativ, consens, cercuri de calitate, grupuri de progres...), care fac apel la creativitate, inovație, motivația personalului;
- o reorganizare a structurilor și metodelor de producție prin JIT, fluxuri, reducerea și eliminarea stocurilor;
- apelul la noile tehnologii în special în domeniul informației (sistemul de informare integrat, sistemul de comunicații).

Pentru a răspunde acestor sfidări, întreprinderea secolului XXI a procedat la o mutație fundamentală. Ea a construit sisteme de informare necesare pentru a corela funcțiile între ele și pentru a colecta datele necesare, acționând în favoarea

[191] Munteanu, I., Ioniță, V., *Managementul cunoștințelor – Un ghid pentru comunitățile de practicieni*, Editura Cartier, Chișinău, 2005, p. 15

Scanned with OKEN Scanner

unei rivalități tehnologice considerabile. Această entitate utilizează posibilități tehnice extraordinare pentru:

- mobilizarea expertizei, priceperii, experienței persoanelor;
- crearea grupurilor care funcționează prin afinități;
- permite o viziune parțială a problemelor și soluțiilor prin forumuri;
- favorizarea inovației.

În aceste condiții, domeniile majore în care se produc transformări sunt:

- sistemele de informare;
- strategia;
- resursele de finanțare;
- resursele umane;
- procesele de lucru.

Pentru ca astfel de proiecte de transformare să fie realizate, este indispensabil ca întreprinderea să fie dotată cu mecanisme de guvernanță adecvate pentru a avea succes în mai multe proiecte în paralel, în special în domeniul sistemelor de informare cu rol foarte important în managementul schimbării.

12.3. Guvernanța – un nou mod de conducere

Obiectivul oricărei guvernanțe îl reprezintă asigurarea echilibrului puterilor între diverșii participanți și punerea în funcțiune a instrumentelor de control ale acestora, atât pentru acționari, care participă la capitalul intangibil, cât și pentru ceilalți participanți la acest capital.

Pentru a face față incertitudinii și complexității lumii moderne apare un nou mod de guvernanță care ia în considerare atât necesitatea informării acționarilor și satisfacția acestora, cât și capacitatea întreprinderii de a răspunde pozitiv la noile restricții formulate de piață prin organisme exterioare, personalul întreprinderii și reprezentanții acesteia, opinia publică etc. O întreprindere nu va fi apreciată numai conform unor criterii economice sau de rentabilitate, ci și prin capacitatea de adaptare și reactivitate, prin capacitatea de a răspunde aspirațiilor părților interesate, prin atitudinea exemplară față de subiectele de interes general (ecologie, etică, inspectarea persoanelor, respingerea oricărei discriminări etc.), într-un cuvânt prin capacitatea de a deveni „cetățean al lumii".

O astfel de guvernanță a apărut în cadrul societăților occidentale cu o cultură democratică dovedită, care cunosc prosperitatea, bogăția, care prin dinamism și voința de a se impune au creat condițiile mondializării. Ea are drept obiectiv să obțină profit, să favorizeze creativitatea, să răspundă la sfidările globalizării mondiale, să se concentreze mai mult asupra creației, inovării, cercetării, marketingului ca și asupra producției (delocalizată în țări cu cerere redusă a mâinii de lucru). Explozia tehnologică și mondializarea schimburilor au condus la dezvoltarea unei economii a cunoașterii în care, prin agilitate, inovație, capacitate de mobilizare se diferențiază societățile.

Scanned with OKEN Scanner

Omul este în centrul preocupărilor noii guvernanțe. Acest tip de guvernanță nu poate fi aplicat pentru moment în țările în curs de dezvoltare, deoarece ele sunt mai preocupate de satisfacerea nevoilor elementare ale populației, prin respectarea drepturilor omului, egalitatea între sexe, respectarea mediului sau dezvoltarea durabilă. Este vorba de a pune în funcțiune un mod de gestionare a societăților multinaționale, ținând seama și respectând diversitatea națiunilor prin care operează, a oamenilor, organizațiilor, resurselor culturale.

Guvernanța are drept scop concilierea coerenței, unității și diversității. Ea presupune comunicare, transparență, participare, egalitatea șanselor, respectarea celuilalt. Această nouă guvernanță permite tratarea problemelor contemporane de o complexitate crescută printr-o muncă de echipă în care fiecare își aduce contribuția. Marile scandaluri financiare au determinat Uniunea Europeană la conceperea unui cod de guvernanță corporatistă conform căruia investitorii devin mai pretențioși în privința calității informațiilor și standardelor solicitate firmelor și pieței în care intenționează să investească.

12.3.1. Conceptul de guvernanță corporatistă

Dacă termenul de „guvernanță" înseamnă „conducere", rezultă că termenul de „guvernanță corporatistă" aduce ceva în plus. În acest sens, termenul „corporatistă" vine de la „corp", ceea ce induce ideea de ansamblu, întreg, unitate, organizație.

În consecință, putem afirma că acest concept – ***guvernanța corporatistă*** - înseamnă ***conducerea în ansamblu a întregii organizații prin acceptarea tuturor componentelor interne, care funcționează împreună, care în final vor fi integrate conducerii.***[192]

O bună guvernanță corporatistă asigură îmbunătățirea eficienței economice și stabilirea unui climat de investiții interactiv. Printre cele mai importante beneficii ale implementării unor *standarde înalte de administrare* a companiilor se numără: utilizarea eficientă a resurselor, scăderea costului capitalului, creșterea încrederii investitorilor datorită diminuării sensibile a atitudinii discreționare a managerilor și reducerea nivelului corupției. La polul opus, *o slabă guvernanță corporatistă* distorsionează alocarea eficientă a capitalului în economie, frânează investițiile străine, reduce încrederea deținătorilor de capitaluri și favorizează corupția.

Guvernanța corporatistă are mai mult de a face cu managementul efectiv și cu structurile manageriale, dar este recunoscut că sunt importante și problemele legate de responsabilitatea socială și etica în practicile de afaceri.

Guvernanța corporatistă este un concept cu o conotație foarte largă, care include următoarele elemente:

- *responsabilitatea managerilor pentru acuratețea informațiilor din rapoartele financiare;*
- *existența termenelor limită foarte strânse pentru raportarea financiară;*

---

[192] Ghiță M., Iațco C., Brezuleanu C., Vorniceanu M., *Guvernanța corporatistă și auditul intern*, Editura Tipo Moldova, Iași, 2009, p. 15-19

Scanned with OKEN Scanner

• *comunicarea şi transparenţa totală asupra rezultatelor financiare;*
• *transparenţa auditului intern, a proceselor şi a auditului extern.*

Guvernanţa corporatistă descrie metodele şi sistemele folosite pentru conducerea organizaţiilor de toate tipurile şi mărimile, publice sau non-profit şi, de asemenea, companii din sectorul privat şi cele construite sub forma parteneriatelor. În acest sens, Sir Adrian Cadbury definea guvernanţa corporatistă ca *„sistemul prin care companiile sunt îndrumate şi controlate".*

Guvernanţa corporatistă este un concept care a intrat în literatura de specialitate şi în buna practică a domeniului în ultimele două decenii. Descrierea simplă de către Cadbury, ca modul în care organizaţiile sunt direcţionate şi conduse, conţine elemente de mare profunzime şi face trimitere la performanţă, care este o preocupare majoră a oricărei organizaţii.

Organizaţiile trebuie să adere la toate conceptele, principiile, standardele şi reglementările guvernanţei corporatiste, pentru a fi evaluate şi a îndeplini politicile şi performanţele relevante aşteptate, iar codurile şi politicile guvernanţei corporatiste au ajuns să constituie o balanţă între conformitate şi performanţă.

Privind lucrurile mai în detaliu, guvernanţa corporatistă se referă la modul în care sunt împărţite drepturile şi responsabilităţile între categoriile de participanţi la activitatea firmei, cum ar fi consiliul de administraţie, managerii, acţionarii şi alte grupuri de interese, specificând totodată modul cum se iau deciziile privind activitatea companiei, cum se definesc obiectivele strategice, care sunt mijloacele de atingere a lor şi cum se monitorizează performanţele financiare.

Conceptul de guvernanţă corporatistă este văzut ca având *două faţete:* cea *comportamentală,* care *se referă la modul în care interacţionează managerii* unei companii, acţionarii, angajaţii, creditorii, clienţii şi furnizorii, statul şi alte grupuri de interese în cadrul strategiei generale a companiei şi cea *normativă,* care *se referă la setul de reglementări în care se încadrează aceste relaţii şi comportamente,* descrise anterior, respectiv legea societăţilor comerciale, legea valorilor mobiliare şi a pieţelor de capital, legea falimentului, legea concurenţei, cerinţele cotării la bursă etc.

Actualmente, conceptul este utilizat pentru a desemna acţiunea de a guverna, maniera de a gira, administra, atât la nivelul statelor, al organismelor mondiale, cât şi al întreprinderilor. El poate fi definit în funcţie de aspectele particulare pe care le avem în vedere. Astfel, putem considera următoarele perspective:[193]

• *a furnizorilor de resurse financiare* – are în vedere modalităţile prin care aceştia se asigură că vor primi beneficiile la care se aşteaptă făcând o investiţie;

• *a relaţiilor companiei cu terţi* – poate fi definită ca ansamblul relaţiilor cu acţionarii săi, pe de o parte şi cu societatea în ansamblu, pe de altă parte (potenţiali investitori, angajaţi, guvern, organisme de reglementare şi alte grupuri legitim interesate de modul în care sunt conduse afacerile firmei);

• *a drepturilor şi responsabilităţilor din cadrul organizaţiei* – guvernanţa corporatistă specifică distribuţia drepturilor şi responsabilităţilor între diferitele

[193] Tabără N., Horomnea E., Mircea C., *Contabilitate internaţională,* Editura TipoMoldova, Iaşi, 2009, p. 503-506

Scanned with OKEN Scanner

categorii de persoane implicate în companie (cum ar fi: consiliul de administrație, directorii, acționarii și alte categorii) și stabilește regulile și procedeele de luare a deciziilor privind activitatea acesteia; ea se referă la promovarea corectitudinii, transparenței și responsabilității la nivel de companie;

• *a surselor de drept* – guvernanța corporatistă reprezintă un set de reguli conform cărora firmele sunt conduse și controlate, este rezultatul unor norme, tradiții și modele comportamentale dezvoltate de fiecare sistem legislativ;

• *ca știință* – guvernanța corporatistă este ramura economiei care studiază modul în care companiile pot deveni mai eficiente prin folosirea unor structuri instituționale cum ar fi actele constitutive, organigramele și cadrul legislativ.

Această ramură se limitează, în cele mai multe cazuri, la studii privind modul în care deținătorii de acțiuni pot să asigure și să motiveze directorii companiilor astfel încât să primească beneficiile așteptate de pe urma investițiilor.

12.3.2. Principii și obiective ale guvernanței corporatiste

Principiile guvernanței corporatiste fac referire la următoarele aspecte[194]:

• *drepturile acționarilor* – cadrul de guvernanță corporatistă trebuie să protejeze drepturile acționarilor;

• *tratamentul echitabil al acționarilor* – trebuie să asigure tratamentul echitabil al tuturor acționarilor, inclusiv al celor minoritari și străini. Toți acționarii trebuie să aibă posibilitatea de a obține despăgubiri corespunzătoare în cazul încălcării drepturilor lor;

• *rolul grupurilor de interese în guvernanța corporatistă* – este necesară recunoașterea drepturilor grupurilor de interese stabilite de lege și încurajarea cooperării active între companii și aceste grupuri în vederea creării de bogăție, locuri de muncă și menținerea de entități financiar sănătoase;

• *prezentarea informației și transparența* – toată informația relevantă asupra societății este prezentată corect și la timp, inclusiv situațiile financiare, performanța, proprietatea și conducerea societății;

• *responsabilitățile consiliului de administrație* – trebuie să se asigure orientarea strategică a societății, monitorizarea efectivă a managementului de către consiliul de administrație și răspunderea consiliului față de societate și acționari.

Un acord asupra unui set „global" de principii este probabil să se facă doar în termeni foarte generali. Din această cauză, nu poate exista conceptul unui model unic de guvernanță societară.

Obiectivele guvernanței corporatiste se referă la:

• comunicarea necesară, suficientă și utilă, permanentă între participanții interni (acționari, membrii consiliului de administrație, membrii comitetului de direcție, directorii executivi);

---

[194] Tabără N., Ungureanu M., *Evoluția și actualitatea conceptului de guvernanță corporatistă pe plan mondial și în România*, Revista Finanțe publice și Contabilitate, nr. 3/2011, p. 39

Scanned with OKEN Scanner

• eficacitatea şi eficienţa activităţilor organizaţiei în atingerea obiectivelor manageriale, măsurate prin auditări interne şi externe ale calităţii;

• asigurarea unei protecţii eficiente a drepturilor acţionarilor;

• eficienţa, prin alegerea deciziilor optime de către consiliul de administraţie;

• informarea permanentă a publicului cu privire la obiectivele şi situaţia financiară a societăţii, cu respectarea secretului comercial.

Orice ***cod de guvernanţă*** corporatistă va conţine prevederi referitoare la:

• *consiliul de administraţie* – structura, împărţirea competenţelor, atribuţii, codul de etică, condiţii privind numirea unei persoane în consiliul de administraţie, mărimea consiliului, frecvenţa întâlnirilor consiliului, natura contractului de administrare, natura contractului încheiat între societate şi directorii executivi, rolul şi remunerarea acestora, participarea altor părţi la şedinţele consiliului etc;

• *comunicare şi transparenţă* – calitatea informaţiilor, componenţa rapoartelor administratorilor către acţionari, tipuri de rapoarte către acţionari, tipuri de rapoarte către consiliul director, dialogul şi parteneriatul social (tratamentul egal al acţionarilor);

• *controlul financiar al activităţii administratorilor* – cerinţe minime pentru administratori şi directori executivi (expunerea faţă de riscuri, indicatori de performanţă, etc), pentru cenzori şi auditori (angajare, remunerare etc).

Buna funcţionare a acestor procese se bazează pe o maturitate a întreprinderii, deoarece necesită existenţa reţelelor de decizie care sunt acceptate în timp şi presupun o muncă importantă pentru a fi menţinute.

12.4. Construcţia noii guvernanţe

12.4.1. Unitate şi diversitate într-o întreprindere multinaţională

O întreprindere multinaţională se caracterizează printr-o mare diversitate culturală, lingvistică, tradiţională, rezultată din ţările în care operează. Acest aspect constituie, evident, o bogăţie ce poate fi exploatată, dar şi o dificultate pentru organizaţie, în sensul că devine necesară coeziunea acţiunilor.

Un grup de întreprinderi nu este un ansamblu fizic şi localizat, ci un ansamblu repartizat. Distanţa şi dimensiunea sporesc enorm complexitatea problemelor de dezvoltat.

Conştiinţa colectivă şi sentimentul apartenenţei la o organizaţie nu apar în mod natural în astfel de cazuri, ci ele trebuie cultivate. Munca în ansamblu nu este atât de simplă. Participarea activă în cadrul organizaţiilor implică definirea unui sistem de valori generatoare în care oamenii se recunosc, la care aderă. Aceste valori diferă de la un grup altul.

Dintre valorile unui grup de întreprinderi menţionăm :

▪ inovaţia faţă de produsele anterioare;

▪ calitatea „cel mai bun produs, cel mai bun preţ";

▪ respectarea faptelor, acceptarea sancţiunii pieţei, constatarea pe teren;

Scanned with OKEN Scanner

- respectarea clienților. Adevăratul patron este clientul;
- respectarea oamenilor, cunoașterea colaboratorilor, învățarea limbii;
- discreția și confidențialitatea;
- autonomia, respectiv capacitatea de a decide și de a-și asuma deciziile;
- onestitatea. Este admisă eroarea dar nu minciuna, spionajul este interzis, copia ilicită a programelor de asemenea;
- seriozitatea în muncă;
- disponibilitatea;
- flexibilitatea (iscusința de a pune în discuție, adaptarea la circumstanțe, acceptarea mediului internațional și corolarul sau mobilitatea, acceptarea reconversiunilor).

Alte elemente care se impun fac parte din politica justă: respectarea mediului și dezvoltarea durabilă. Aceste valori impuse de conducerea întreprinderii, asimilate și acceptate de toți reprezintă noțiunea de **cultură de întreprindere.**

Cultura întreprinderii reprezintă un ansamblu de tradiții, valori, proceduri, concepții și atitudini care creează contextul a tot ceea ce facem și gândim în cadrul organizației. Termenul de „cultură organizațională" ar putea crea o impresie deformată despre viața organizațională. Astfel, este necesară verificarea ideilor proprii despre cultură pentru a corespunde cu ale celorlalți.

Cultura organizațională poate fi exprimată prin simboluri de profunzime și simboluri de suprafață:

- simbolurile de suprafață sunt acele instrumente concepute special pentru a crea organizației o anumită imagine;
- simbolurile de profunzime oferă un indiciu cu privire la felul în care se lucrează în organizația respectivă.

Aceasta reprezintă baza care asigură unitatea unei organizații. Ea constituie curentul social în fața incertitudinii. Prin adeziunea pe care o determină, cultura creează un spirit de echipă și o anumită disciplină care permite o mobilizare profundă și rapidă a întreprinderii.

De aici rezultă implicit o importantă capacitate și o anumită agilitate pentru a accepta și conduce schimbarea (fuzionarea cu o altă întreprindere, introducerea multimărcilor, reorganizarea proceselor etc.). În fapt, flexibilitatea devine o valoare permanentă.

O cultură de întreprindere puternică prezintă și dezavantaje.

Principalul pericol al unei culturi pregnante este că ea poate duce la excluderea oricărei persoane străine corpului social, făcând astfel dificilă angajarea colaboratorilor în cursul carierei. Ea poate astfel conduce de la autosatisfacție la etichetă și autarhie, care, mai departe, pot genera sindromul „not invented here". Se poate ajunge chiar la mediocritate. Prin competiția pe care o impune, lumea modernă solicită reducerea duratelor și costurilor, prin evoluția tehnologiilor, vigilență și o curiozitate a tuturor, asemenea organizații pot pierde prin închiderea sistemului față de exterior.

Este de preferat un consens al deciziilor rezultat din analiza mai multor opțiuni, decât o anihilare a acestora.

Scanned with OKEN Scanner

Un spirit de echipă se poate transforma rapid în apărarea avantajelor dobândite. Avem în vedere o cultură de întreprindere obținută prin evoluție și adaptare la lumea contemporană. Într-un cuvânt, concilierea tradiției și a modernității. La acest preț, și având la bază o cultură de întreprindere viguroasă cu valori federatoare bine înțelese, o entitate poate deveni o forță formidabilă.

12.4.2. Promovarea valorilor pentru administrarea complexității spațiu - timp - cultură

În acest caz problema o reprezintă coerența între valorile stabile și acțiune, în cadrul unor echipe care nu cunosc aceeași limbă, cultură și care operează adesea fără a se cunoaște, la distanțe foarte mari.

Importanța limbii este adesea subestimată. Astfel expatriatul trebuie să învețe limba țării în care lucrează, ceea ce arată respectul țării în care lucrează, dar și un puternic factor de integrare.

Destul de des, o astfel de politică este aplicată sistematic, persoanele vorbesc curent mai multe limbi ceea ce reprezintă un atu de neînlocuit pentru a lucra la nivel internațional. Bineînțeles, este necesară definirea unei limbi de referință, engleza fiind indispensabilă, considerată pe plan mondial a doua limbă de lucru. Se constată adesea că nu este suficientă traducerea unui mesaj în limba țării ci comunicarea trebuie adaptată la cultura și la gândirea locală.

Maniera de a înțelege problemele, aplicarea soluțiilor sunt extrem de diferite în Europa, S.U.A., Asia. În timp ce francezii apreciază în special construcția intelectuală și metoda, americanii adoptă mai întâi un demers euristic, iar japonezii au un demers nedeductiv și ierarhizat al problemelor, dar linear și exhaustiv.

În această diversitate, pragmatismul anglo-saxon este de o eficacitate redutabilă.

În cadrul echipei manageriale se ajunge de multe ori la uzanța că:

- nu se raportează decât ceea ce s-a finalizat concret;
- este greu să pretinzi conducerea unei echipe, prin ordine la mii de km;
- echipa internațională presupune mobilitate de persoane;
- este necesară folosirea unor cadre locale care nu sunt simpli executanți;
- persoanele tind să își conserve naționalitatea și să își apere soluțiile locale; pentru aceasta, trebuie să beneficieze de suportul colegilor ierarhici;
- regula de aur pentru ca o decizie să fie admisă și aplicată este ca responsabilii să fi fost realmente consultați, chiar dacă aceasta solicită timp.

12.4.3. Inovația

Importanța inovației solicită un tratament special, mai ales în condițiile care ea este permisă. Acesta este cel mai bun mijloc de a securiza creșterea și de a face față instabilității. În consecință, ea oferă un răspuns incertitudinii.

Inovația pune în discuție organizația și constă în introducerea unor lucruri de reală noutate. Caracteristica inovației este că ea conduce la schimbare. Aceasta presupune ca întreprinderea să accepte în cadrul ei diversitatea, libertatea de

Scanned with OKEN Scanner

gândire, autonomia, competiția, considerate fundamente ale inovației. Acestea trebuie să aibă un caracter suficient de puternic pentru a face să apară idei noi, în astfel de condiții putându-se realiza un progres.

Inovația este considerată motorul principal al creşterii economice în contextul unei economii globalizate. Prin adoptarea inovațiilor se pot obține produse cu caracteristici calitative îmbunătățite, procese de producție modernizate, mai eficiente şi ecologice. Întreprinderile sunt motivate pentru a inova prin creşterea cotei de piață, intrarea pe noi piețe, ameliorarea calității produselor, înlocuirea celor învechite, reducerea impactului asupra mediului etc.

În ultimă instanță, inovația presupune, fără îndoială, creativitate. Aceste două concepte se intercondiționează, având ca scop identificarea soluțiilor adecvate la problemele care apar într-un proces tehnologic.

Creativitatea şi gândirea strategică sunt două ingrediente diferite şi deopotrivă necesare în procesul inovator. Gândirea strategică fără creativitate ar fi un demers fără finalitate, iar creativitatea fără gândire strategică ar fi o artă.

12.4.4. Integrarea evoluției tehnologiilor în cultura întreprinderii

Pentru a fi în măsură să abordeze schimbările, prevăzute şi neprevăzute, determinate de restricțiile economice, entitatea trebuie să fie în situația de a inova în permanență şi în toate domeniile. Inovația este indisociabilă noilor tehnologii şi în special celor informaționale şi comunicării, elemente care formează sistemul nervos al întreprinderii. Scepticismul față de aceste tehnologii care prevala până nu demult este acum înlocuit cu încrederea față de acestea.

Integrarea evoluției acestor tehnologii în cultura de întreprindere a devenit un instrument eficace de a învinge rezistențele la schimbare şi de a face entitatea activă şi competitivă.

12.5. Procesul de guvernanță

Punerea la punct a unei guvernanțe presupune stabilirea unor principii care:

- conduc relațiile între diferiți participanți;
- definesc clar responsabilitățile;
- garantează o funcționare corectă a proceselor de luare a deciziilor.

Aceste principii trebuie să fie formalizate. Înlănțuirea activităților necesare aplicării principiilor descrise anterior se numeşte proces de guvernanță.

12.5.1. Procesele de comunicare şi concertare

Procesele de comunicare şi concertare reprezintă elementele cele mai importante ale guvernanței. Ele trebuie create şi animate de direcția generală care trebuie să dea un exemplu în materie şi să se asigure că principalii responsabili ai întreprinderii sunt implicați, că ei au un rol activ şi că sunt într-un loc adecvat pentru luarea deciziilor. Guvernanța favorizează discuția şi solicită transparența. Ea permite astfel mobilizarea forțelor, elaborarea deciziilor, acceptarea lor şi presupune, în lumea multiculturală pe care o girează, aplicarea cooperării, condiție

Scanned with OKEN Scanner

indispensabilă a reuşitei proiectelor complexe. Ea reprezintă un consens al comunităţii ai cărei membri acceptă să coopereze şi să lucreze împreună.

În acest context, organizaţia trebuie să îşi regleze atât fluxurile informaţionale, cât şi pe cele comunicaţionale. În primul caz, ea emite mesaje în interior sau în exterior şi receptează şi analizează mesaje provenind din exterior şi din interior. În al doilea caz, organizaţia este pe de o parte vectorul schimburilor interactive cu mediul extern (mai ales cu clienţii), iar pe de altă parte cea care reglează schimbul de informaţii între salariaţi, atât la nivel formal cât şi informal. Procesul de comunicare trebuie să fie proiectat în aşa fel încât să contribuie la îndeplinirea obiectivelor. Dacă tehnologiile comunicaţionale nu sunt puse în relaţie cu un plan strategic de ansamblu, folosirea lor este irelevantă pentru atingerea scopurilor asumate de organizaţie. Nu în ultimul rând, trebuie să se ţină seama de contextul social şi de cultura proprie fiecărei entităţi în parte.

12.5.2. Instanţele de decizie şi de reglare

Ca în orice societate umană, în organizaţii trebuie să existe un şef care decide, precum şi organisme de control. Comitetele (consiliile) pot servi drept instanţe de decizie şi de reglare care iau în considerare faptul că într-o societate de talie mondială organizată în unităţi de afaceri, deciziile de grup trebuie luate pe centre de profit sau pe entitate geografică.

În asemenea condiţii, rolul auditului este fundamental, căci transparenţa este o miză care presupune corectitudine, consecvenţă şi comparabilitate. Aceste instanţe sunt alimentate cu informaţii prin indicatori şi tablouri de bord.

12.5.3. Indicatori, instrumente de măsurare şi tablouri de bord

Pentru măsurarea eficienţei şi performanţei unei întreprinderi, tablourile de bord tradiţionale nu mai sunt suficiente. Aplicarea unui proiect de elaborare a informaţiei decizionale reprezintă instrumentul care permite clarificarea deciziilor. Presupune analiza componentelor esenţiale, pe baza unor indicatori care reprezintă reflectarea stilizată a unei realităţi complexe.

Tabloul de bord prospectiv sau **balanced scorecard** al lui Kaplan şi Norton, oferă un prim nivel foarte complet de indicatori care permit măsurarea celor patru domenii ale performanţei întreprinderii:[195]

- perspectiva financiară;
- perspectiva clienţi;
- perspectiva procese;
- perspectiva experienţei operaţionale.

În legătură cu sistemele de informare, adăugăm un al cincilea indicator care măsoară contribuţia la afaceri. Indicatorii menţionaţi acoperă domeniile majore de transformare ale întreprinderii. Ei pot fi aprofundaţi şi extinşi în scopul de a trata domeniile neacoperite, a aprecia şi măsura activele intangibile ale unei organizaţii:

---

[195] Innes J., executive editor, *Handbook of Management Accounting*, Elsevier CIMA Publishing, Oxford, 2004, p.47-71, capitolul 4 *Contabilitatea de gestiune şi noua funcţie financiară.*

Scanned with OKEN Scanner

multiculturalitatea, cooperarea între echipe, transferul de experienţă, gestiunea cunoaşterii, capacitatea de răspuns, locul femeii în organizaţie, agilitatea operaţională a întreprinderii, flexibilitatea, adaptabilitatea, robusteţea sistemelor de informare, respectarea mediului, dezvoltarea durabilă, gestiunea riscurilor etc.

Tabloul de bord strategic general (TBSG) reprezintă o sursă de furnizare a elementelor necesare fundamentării deciziilor şi pentru exercitarea activităţii de control. Informaţiile incluse prezintă un grad superior de prelucrare ce contribuie în mod esenţial la o viziune de ansamblu asupra organizării şi funcţionării întreprinderii şi la obţinerea unor concluzii echilibrate.

Diversele perspective ale indicatorilor de performanţă au atras nevoia unui tablou de bord echilibrat (TBE) şi integrat şi o coordonare cât mai eficientă a obiectivelor de performanţă. Măsurarea performanţei trebuie să aibă în vedere, pentru a surprinde afacerea în ansamblul său, următoarele paliere:

- financiar şi non-financiar;
- strategic şi operaţional;
- intern şi extern.

Managementul performanţei se bazează pe instrumente şi activităţi aferente fiecărui nivel: planificare strategică, definirea obiectivelor, priorităţilor şi valorilor organizaţionale, utilizarea obiectivelor şi măsurilor de performanţă adecvate organizaţiei, proceselor cheie, funcţiilor şi angajaţilor, evaluare, planuri de dezvoltare personală, diverse sisteme de plată în funcţie de performanţă.

12.5.4. Definirea funcţiilor

Marea dificultate a demersului se referă la:

- o definire precisă a rolului şi responsabilităţii între diferitele entităţi: direcţii centrale, direcţii pe activităţi (business units), direcţii geografice etc., ceea ce este foarte delicat de definit ţinând seama de ponderea trecutului, a forţelor prezentului şi a implicaţiilor viitorului. Se vor stabili foarte clar elementele definitorii, atribuţiile şi obiectivele unui comitet director, unui comitet de urmărire, unui director de proiect, unui şef de proiect utilizator, unui şef de proiect etnic etc.;
- o relaţie de încredere între direcţii şi o atitudine colegială de muncă, a posibilităţii de a lua decizii comune, cu toată dificultatea pe care o reprezintă atunci când interesele participanţilor sunt divergente. Sunt viabile relaţiile bazate pe respectarea funcţiilor celorlalţi, chiar dacă pentru aceasta sunt necesare lupte în numele centralizării sau descentralizării. Aceste noţiuni şi-au pierdut mult din sensul lor în condiţiile utilizării mijloacelor moderne de comunicare.

12.6. Guvernanţa sistemului de informare

Un sistem de informare cuprinde ansamblul elementelor necesare pentru a defini, produce, menţine şi pune la dispoziţie informaţiile necesare personalului unei entităţi pentru a asigura funcţionarea în condiţii satisfăcătoare. Acesta este indisociabil legat de tehnologiile de informare şi comunicare cu funcţiuni care au fost informatizate.

Scanned with OKEN Scanner

Sistemul este inoperant fără competență, respectiv fără personal format pentru utilizarea sa și este compus din:

- date, ansamblul comun al tuturor funcțiilor, patrimoniul stabil;
- tratamente executate pornind de la datele primite, patrimoniul evolutiv;
- infrastructuri, utilaje, programe, rețele.

Obiectivele de reducere a costurilor efective au fost multă vreme prioritare în aplicarea sistemelor de informare. Acestea sunt transformate treptat pentru a aborda domenii noi, ca rapiditatea de reacție, calitatea serviciilor, avantajul concurențial, cu dificultatea de a justifica rentabilitatea unor astfel de sisteme.

Una dintre consecințele descentralizării controlului noilor tehnologii de informare, comunicare și creare a centrelor de profit independente, în context internațional, a fost pierderea puterii acestor sisteme. Această pierdere de putere a pus în lumină necesitatea unor noi reguli ale jocului pentru a asigura coordonarea între proiecte multiple complementare, interdependente și inițiate pe mai multe direcții.

Realizarea unui sistem de informare într-o întreprindere sau administrarea unui astfel de sistem reprezintă un proiect complex care pune în joc forțe centrifuge și jocuri de putere ce necesită cooperarea tuturor participanților pentru a avea o șansă de a acționa la timp.

Guvernanța are drept scop dezvoltarea unei culturi tehnologice, de încurajare a bunelor practici, de a evita devierile. Ea nu are scopul de a controla toate deciziile, ci de a asigura conducerea proiectelor. Elementul de noutate îl reprezintă apariția unei practici comerciale în care se regăsesc cultura managerială și cea tehnologică.

Produsul ține de cultura profesională sub aspectul centrării acesteia pe o gamă de produse și de cultura tehnologică sub aspectul detaliilor strict tehnologice ale obținerii lui; angajații pot fi priviți prin prisma culturii manageriale ca o resursă gestionată prin anume metode sau sub aspectul culturii generale, ca indivizi ai unei comunități cu anumite caracteristici etnice, culturale, demografice.

Dimensiunea tehnologică nu înseamnă uneltele în sine ci comportamentul și ideile învățate care îi ajută pe oameni să le creeze, să le folosească și să le transmită mai departe.

12.7. Adaptarea sistemului de informare la gestiunea schimbării

Atunci când principalii responsabili sunt implicați și sunt la locul potrivit pentru luarea deciziilor care îi privesc în materie de sisteme de informare, decurge în mod natural o aliniere strategică a acestui sistem la nevoile întreprinderii.

Punerea în funcțiune a unui asemenea sistem modifică profund organizarea întreprinderii ca manieră de lucru și obiceiuri ale personalului. Este necesar un program de schimbare care trebuie să clarifice și să planifice evoluțiile necesare ansamblului de competențe, care să creeze un mediu în care colaboratorii vor putea să aplice schimbările necesare pentru a produce o nouă sursă de valoare pentru

Scanned with OKEN Scanner

sistemele de informare, destinată să ajute activitatea pentru dezvoltare.

Schimbarea adecvată presupune că un număr important de persoane aderă la schimbare. Toate ***levierele*** posibile trebuie utilizate pentru a asigura contribuţia fiecărui funcţionar. Reuşita schimbării are în vedere, în acelaşi timp, aplicarea tehnicilor de conduită a schimbării şi luarea în considerare a elementelor economice. Absenţa rezultatelor economice pune în pericol programul de schimbare bazat numai pe factori de cultură şi de comportament.

Pentru asigurarea unei schimbări reuşite şi durabile pot fi luate în considerare mai multe dimensiuni:

- *instituţională*. Este vorba de a defini şi controla maniera în care lucrează funcţionarii (carte, reguli interne, definiţii de funcţii, comitete de urmărire etc.)
- *politică*. Resursele cheie, echilibrul intern/extern, liderii de opinie, echilibrul puterilor;
- *economică*. Este vorba de a defini activele, activităţile, procesele, tehnologiile şi priceperile care adaugă valoare unei întreprinderi şi clienţilor săi (procesul operaţional, utilajele, centrele de servire etc.)
- *socială*. Valorile, comportamentale, cultura, istoria.

Regulile practice pentru managementul schimbării:

- fixarea unor obiective clare, accesibile;
- mobilizarea echipelor pe un proiect de întreprindere;
- crearea încrederii, care conduce la cooperare indispensabilă gestiunii proiectelor complexe. Acesta este spiritul de echipă;
- introducerea unui spirit de inovaţie;
- învăţarea comunicării, la intern şi la extern;
- constituirea de echipe în locul actorilor reînnoirii.

Apariţia recentă a conceptului de guvernanţă a sistemelor de informare arată că activităţile de această natură încep să fie luate în considerare în reflecţiile strategice ale conducătorilor. Autoritatea (formală – derivată din poziţia ierarhică, pe baza titlului şi a funcţiei sau autentică – legată de personalitate, care inspiră respect spontan, antrenează subordonaţii fără constrângere, imprimă disciplină voluntară) este puterea exercitată asupra celor din subordine pentru a atinge obiectivele rezultate din misiunea organizaţiei.

Conducătorul lipsit de autoritate abuzează în aplicarea sancţiunilor şi astfel distruge încrederea subordonaţilor în el. Diferitele componente ale autorităţii pot fi dezvoltate prin comunicarea convingătoare a propriei viziuni, înţelegerea profundă a naturii schimbării cerute şi oportunităţilor pentru schimbare pe care să le transforme în instrumente de pornire, adoptarea unui stil potrivit pentru managementul schimbării adaptându-l la contextul creat, folosirea proceselor simbolice şi politice care să furnizeze instrumentele şi mecanismele pentru schimbare, înţelegerea şi raportarea la valorile şi credinţele celorlalţi din interiorul sau exteriorul organizaţiei construindu-şi poziţia pe aceasta, raportarea şi dezvoltarea valorilor celor din organizaţie care vor susţine schimbarea[196].

---

[196] Demeestère R., Lorino P., Mottis N., *Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise*, 2e édition, Dunod, Paris, 2002, p. 106

Scanned with OKEN Scanner

Comunicarea în procesul schimbării

Schimbările în mediul economic condiţionează şi schimbări atât la nivelul sistemului de informare cât şi la nivel de comunicare organizaţională. Pentru o comunicare eficientă în noul context al realizării informaţiei se recomandă respectarea următoarelor etape:

- Stabilirea rezultatelor scontate;
- Formularea unor aşteptări precise;
- Respectarea interlocutorilor prin ascultare activă şi un limbaj accesibil;
- Ascultarea şi analizarea unor eventuale obiecţii;
- Implicarea diferenţiată a angajaţilor în implementarea schimbării;
- Utilizarea canalelor de comunicare pentru ca mesajul să-şi atingă scopul.

Consecinţele aplicării procedurilor de guvernare corporatistă

Impactul acestor proceduri are în vedere:

La nivel microeconomic:

- managerii dobândesc o mai bună înţelegere a aspectelor reale ale afacerilor cu impact pozitiv asupra organizaţiilor de a forma alianţe, parteneriate şi asupra transparenţei în furnizarea informaţiei;
- investitorii devin mai preocupaţi în căutarea informaţiilor privind creşterea capacităţii entităţii de a finanţa rapid şi ieftin dezvoltarea;
- pe măsura creşterii responsabilităţii consiliilor de conducere este necesară utilizarea unor manageri de înaltă calitate;
- creşte nivelul performanţei economice.

La nivel macroeconomic:

- creşterea eficienţei economice naţionale printr-o alocare a resurselor;
- creşterea transparenţei, scăderea nivelului de corupţie şi evaziune fiscală;
- dezvoltarea pieţelor de capital şi creşterea atractivităţii pentru investitorii cu mare putere financiară;
- mobilizarea economiilor printr-o alternativă de investiţii – piaţa de capital;
- influenţe pozitive se manifestă şi asupra nivelului de trai al populaţiei.

12.8. Dezvoltarea contabilităţii de gestiune în condiţiile guvernanţei corporatiste

Contabilitatea de gestiune poate fi definită prin procesul de identificare, măsurare, interpretare şi comunicare a informaţiei (atât financiară cât şi legată de exploatare) utilizată de conducere pentru a planifica, evalua şi controla întreprinderea şi pentru a asigura utilizarea cu bună ştiinţă a resurselor sale. [197]

---

[197] Ristea M. (coordonator), *Contabilitatea societăţilor comerciale*, vol. II, Editor CECCAR, Bucureşti, 1999, p. 335. În această concepţie, contabilitatea de gestiune este denumită şi managerială sau analitică şi are drept obiect reprezentarea analitică a proceselor interne care produc transformări cantitative şi calitative în patrimoniu. Informaţia construită este destinată întreprinzătorului (administratorului) ca beneficiar intern de informaţii care trebuie să răspundă la întrebarea cum să aloce şi să utilizeze resursele încredinţate de exterior (investitori) pentru a constitui performanţa.

Scanned with OKEN Scanner

Contabilitatea de gestiune face parte integrantă din procesul de management. Ea furnizează informația esențială pentru: controlul activităților curente ale unei întreprinderi; planificarea strategiilor, tacticilor și activităților viitoare; asigurarea utilizării optimale a resurselor; măsurarea și evaluarea performanței; reducerea părții de subiectivitate în procesul decizional; ameliorarea comunicării interne și externe. Aceasta consemnează corelațiile raționale ale deciziilor tactice și strategice, precum și consecințele acestora. De asemenea ea constituie un element de referință pentru activitățile viitoare.[198,199]

Contabilitatea de gestiune a evoluat din punct de vedere istoric, pe măsura dezvoltării producției de mărfuri și a economiei concurențiale. În condițiile în care piața era în exclusivitate a producătorului ca urmare a penuriei de bunuri solicitate de consumatori, așadar de subproducție, rolul contabilității de gestiune putea fi rezumat la calculul costurilor complete care să permită producătorului să-și alinieze prețurile la procesul de mișcare a costurilor. Cu timpul, ca urmare a intensificării concurenței, s-au produs modificări în poziția dominantă pe piață respectiv a puterii economice, de la producători la consumatori, precum și datorită apariției unor noi moduri de management, accelerarea evoluției tehnologiilor, toate influențând evoluția sistemelor de contabilitate de gestiune, orientate pe previziunea nivelului și structurii costurilor, mai ales pe controlul operativ.

În timp ce contabilitatea financiară reflectă interconexiunea tranzacțiilor în conformitate cu regulile specifice în care au fost înregistrate aceste operațiuni, contabilitatea de gestiune reflectă precis operațiunile interne ale entității, care determină tendințele, servind controlului intern al procedurilor.[200] Dezvoltările contabilității de gestiune, în special evaluarea performanței financiare și tehnicile contabilității strategice, sporesc capacitatea de răspuns a întreprinderii față de acționari, angajați, clienți, guvern și mediul de afaceri. Responsabilitatea socială a organizației asigură un nou comportament care presupune critici aduse bugetării, ca sistem de management al performanței.[201]

Guvernanța corporatistă prezintă o serie de alte implicații asupra contabilității de gestiune. Conform acesteia, se iau decizii care conduc la maximizarea profitului care constituie scopul urmărit de proprietarii firmei.

În condițiile guvernanței corporatiste, metodele contabilității de gestiune strategice, în condițiile guvernanței corporatiste, permit managerilor dezvoltarea unei strategii unice, bazate pe o estimare reală a potențialului competitorilor actuali și eventuali.

Guvernanța corporatistă presupune de asemenea aplicarea unor metode de management al riscului companiilor.

---

[198] Chorafas D.N., *IFRS, Fair Value and Corporate Governance. The impact on Budget, Balance Sheets and Management Accounts,* Elsevier, CIMA Publishing, Oxford, 2006, p. 187-212

[199] Swain M.R., *Management Accounting,* Thomson, South-Western, Cincinnati, 2005, p. 592-593

[200] Edmonds T.P., Edmonds C.D., Olds P.R., Tsay B.Y., Schneider N.W., Milam E.E., *Fundamental financial and managerial accounting concepts,* McGraw Hill, New York, 2007, p. 4-5

[201] Seal W., Garrison R.H., Noreen E.W., *Management Accounting,* McGraw Hill Education, London, 2006, p. 797-830

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 13

Contabilitatea randamentului (Throughput Accounting)

Contabilitatea randamentului (engl. Throughput Accounting)[202], apărută ca răspuns la teoria constrângerilor (TOC), are în centru ideea conform căreia fiecare organizație comercială este dominată de o constrângere, în caz contrar aceasta înregistrând un profit nelimitat.

Deşi noutatea sistemului se află sub semnul întrebării în contextul în care recent a fost descoperită o carte datând din anul 1960 ce prezintă o abordare foarte apropiată de cea a contabilității randamentului[203], literatura de specialitate consideră relevant aportul adus de Goldratt şi Cox în lucrarea „Scopul"[204] şi dezvoltat ulterior în „Competiția, Teoria Constrângerilor" şi în „Sindromul Haystack".

Contabilitatea randamentului este o metodă de măsurare a performanței care își propune să identifice rata la care organizația generează profit din vânzări prin analiza constrângerilor şi a blocajelor de producție.

O *constrângere* este un factor care limitează posibilitatea organizației de a obține profituri mai mari şi, în consecință, constituie ținta de luptă a managerilor, în

---

[202] Reprezintă o nouă abordare a contabilității costurilor, care se bazează pe teoria constrângerilor. În fiecare fază a procesului tehnologic, cheltuielile se alocă funcție de capacitatea echipamentelor. Adaptarea termenului la limbajul folosit în practică este „contabilitatea scoaterii", dar am considerat că rigorile limbajului corespunzător unui elaborate ştiințific impun ca potrivită sintagma de „contabilitatea randamentului".

[203] Scarlett B., în *defence of management accounting applications, Management Accounting,* 74(1), 1996, p. 46

[204] Goldratt E., Cox J., *The Goal. A process of ongoing improvement,* The North River Press Publishing Corporation, USA, 2004, p. 61

Scanned with OKEN Scanner

timp ce un *blocaj* este o activitate din cadrul unei organizații pentru care cererea pentru o resursă depășește capacitatea acesteia de a răspunde. Un blocaj este întotdeauna o constrângere, dar o constrângere nu este întotdeauna un blocaj.

13.1. Analiza comparativă a contabilității randamentului

Există câteva elemente cheie care diferențiază o abordare a contabilității randamentului:

- *Contribuția randamentului* – diferența dintre vânzări și totalul costurilor variabile (de obicei costuri materiale în cazul companiilor manufacturiere). Aceasta este diferența care rămâne la dispoziția întreprinderii pentru a suporta toate celelalte costuri, exceptând cele materiale;
- *Resurse* – conceptul este similar cu cel al activelor din contabilitatea financiară, cu mențiunea că stocurile, în contabilitatea randamentului, sunt evaluate la costul variabil material. Ele nu includ alocări ale costurilor de muncă fixe sau variabile;
- *Cheltuielile de exploatare* – conțin toate cheltuielile organizației care nu sunt deduse în calculația randamentului (toate cheltuielile de exploatare din contabilitatea financiară, exceptând cheltuielile materiale).

Ordinea de prezentare a celor trei caracteristici este fundamentală pentru contabilitatea randamentului, deoarece randamentul este primul de la care se așteaptă obținerea de profit, el fiind urmat de resursele disponibile și în final de cheltuielile de exploatare.

Este esențială sublinierea ideii conform căreia *cheltuielile de exploatare sunt subordonate creșterii randamentului potențial al organizației*. Dacă randamentul este notat cu R și cheltuielile de exploatare cu CE iar resursele cu A atunci :

$$R - CE = \textit{profit brut de exploatare}$$

și

$$(R - CE)/A = \textit{rentabilitatea economică}$$

Așa cum se poate observa din formulele de mai sus, sistemul contabilității randamentului păstrează multe dintre trăsăturile sistemului de contabilitate de gestiune însă cu câteva diferențe cheie.

În contabilitatea randamentului eforturile sunt orientate spre limitarea constrângerilor și a blocajelor, în timp ce contabilitatea de gestiune tradițională este centrată pe cost și pe reducerea sa. Mai mult decât atât, contabilitatea randamentului prezintă similitudini și cu abordarea pe baza contribuției marginale. O diferență majoră vizează însă tratamentul costului direct al muncii. În abordarea contabilității randamentului, acesta este definit ca diferența dintre vânzări și costul pentru materiale fără includerea costului direct al muncii.

Maniera de tratare a costurilor variabile precum și a costului direct al muncii a constituit punctul cheie în discuția cu privire la necesitatea contabilității

Scanned with OKEN Scanner

randamentului. Modul de calculare a randamentului ca diferență între vânzări și costul direct al materialelor implică faptul că toate celelalte costuri sunt fixe. Această idee este în contrast cu abordarea convențională a costului standard și cea a costului activității conform cărora cheltuielile generale se modifică în funcție de volum.

Tabelul următor ilustrează diferențele dintre abordarea covențională și cea a randamentului.

Tabel nr. 13.1. - Contabilitatea randamentului versus abordările convenționale

Calculația costului variabil	Contabilitatea randamentului	Contabilitatea randamentului simplificată
+ Vânzări - costul direct al materialelor - costul variabil cu munca[1)] - alte cheltuieli variabile de producție **= Marja brută de exploatare** - cheltuielile fixe **= Rezultat din exploatare**	+ Vânzări - costurile materiale totale **= Randament** - toate celelalte cheltuieli de exploatare **= Rezultat din exploatare**	+ Vânzări - costul direct al materialelor **= Randament** - toate celelalte cheltuieli de exploatare **= Rezultat din exploatare**

[1)] Există și posibilitatea ca toate cheltuielile cu munca să fie considerate cheltuieli fixe (regie).

Sursa: Smith, J., *Handbook of Management Accounting*, Editia a IV-a, Elsevier, Marea Britanie, 2007, p. 585

De fapt, în contabilitatea randamentului este permisă adăugarea cheltuielilor fixe, în condițiile în care acestea constituie constrângeri sau blocaje ale producției (exemplu: se consideră un material care poate fi produs în cadrul întreprinderii, însă, datorită limitărilor de capacitate, necesarul se completează prin achiziții de la terți). Ipoteza implicită este aceea că resursele noi nu vor fi adăugate (achiziționate, conform exemplului anterior) până când constrângerea nu va fi descoperită.

Păstrarea ipotezei conform căreia nicio resursă nu va fi adaugată odată cu mărirea volumului producției, determină o presiune asupra sistemului care dezvăluie în acest mod factorul de limitare sau constrângerea. În cazul în care constrângerea este o mașină, o cheltuială tehnică sau un cost planificat al materialelor atunci va fi adăugat când este necesar. Cu alte cuvinte, luarea în calcul a costurilor determinate de eliminarea/limitarea constrângerii va implica creșterea costurilor fixe.

O analiză a diferențelor dintre sistemul contabilității convenționale al costului de producției și cel specific contabilității randamentului este realizată în tabelul 13.2:

Scanned with OKEN Scanner

Tabel nr. 13.2. - Contabilitatea randamentului versus contabilitatea costului de producţie

Contabilitate convenţională	Contabilitatea randamentului
Valoarea adăugată = realizarea producţiei	Valoarea adăugată= realizarea vânzărilor
Eficienţa locală: Din 37 de ore de muncă disponibile, se utilizează pentru producţie 18.5 ore, de unde rezultă că eficienţa este de 50%	Respectarea planului de producţie
Eficienţa de ansamblu a echipamentelor	Funcţionabilitate şi disponibilitate
Costul de producţie	Costul realizării planului de producţie
Evaluarea stocurilor include costurile materialelor, munca, alte cheltuieli de producţie/exploatare	Evaluarea stocurilor: include doar costul materialelor
Clasament în funcţie de profitabilitatea produsului	Clasament în funcţie de randament/minut de constrângere
Cheltuieli de capital (investiţii)	Cheltuieli de capital (investiţii)
Orientarea spre creşterea producţiei şi cost redus	Orientarea spre limitarea/eliminarea constrângerii şi pe îmbunătăţirea procesului tehnologic
Prestaţiile terţilor sunt allocate costului de producţie şi sunt luate în calcul la determinarea profitabilităţii	Prestaţiile terţilor sunt considerate deficit de timp nealocat costului pe produs
A produce comparativ cu a procura de la terţi	*Prestaţii terţi raportate la minutul de constrângere*

Sursa: prelucrare după Darlington J., Optimising production resources, *Management Accounting*, 73,(4), 1995, p. 56 şi Smith J., *Handbook of Management Accounting*, Editia a IV-a, Elsevier, Marea Britanie, 2007, p. 587

În contabilitatea randamentului, creditarea contului de profit şi pierdere cu valoarea producţiei realizată este eliminată. Acest fapt duce la înlăturarea supraproducţiei astfel încât valoarea să fie adăugată doar în cazul vânzării. Eliminarea supraproducţiei la care se adaugă sincronizarea producţiei efective cu cea planificată permit respectarea planului de producţie. În vederea îndeplinirii aceluiaşi plan, contabilitatea randamentului este centrată pe îmbunătăţirea procesului tehnologic prin limitarea sau eliminarea constrângerii. Aceasta determină reducerea operaţiilor inutile, precum şi a întârzierilor.

Premisele de bază sunt reprezentate de cele două variabile: **funcţionabilitatea** şi **disponibilitatea**. O resursă trebuie să fie mereu disponibilă, dar asta nu înseamnă că trebuie să fie în utilizare continuă. Nivelul său de funcţionare nu este dat de propriul potenţial, ci de cel al unei constrângeri din domeniu sau sector. În locul orientării spre costul de producţie, contabilitatea randamentului foloseşte tehnici de simulare pentru a stabili costul implementării unui plan de producţie specific. Aceasta presupune corelarea costului de vânzare şi a costului materialelor cu producţia.

Scanned with OKEN Scanner

13.2. Etape ale aplicării contabilității randamentului

În teoria contabilității randamentului sunt definiți cinci pași de acțiune împotriva constrângerilor sau a blocajelor în producție[205]:

a) Identificarea constrângerii sistemelor;
b) Exploatarea resurselor pentru reducerea efectelor constrângerii;
c) Adaptarea activității funcție de parametrii constrângerii;
d) Îndepărtarea/limitarea – în cazul în care primii trei pași nu funcționează atunci constrângerea trebuie eliminată prin investiții sau printr-un mix de produse.
e) Întoarcerea la primul pas pentru dezvăluirea următoarei constrângeri în vederea atingerii scopului organizațional.

În cele mai multe privințe primul pas este cel mai important. Totuși, în mod operațional, identificarea constrângerii nu este atât de facilă întrucât, în prezent, datorită schimbării preferințelor consumatorilor, apar diferențe în mixul de vânzări și variații ale volumului de producție, fapt ce determină reducerea ciclului de viață al produsului și îngreunarea proceselor comune de producție. În contabilitatea randamentului, punctul de start îl constituie analiza sau verificarea factorilor care sunt cruciali în atingerea scopului organizației.

În principal sunt două observații esențiale cu privire la **analiza de sensibilitate**: prima vizează importanța marjei generate de vânzări, care continuă să fie element al randamentului indiferent de modificarea proporției diferitelor materiale la venitul din vânzări; a doua ține de modificarea ordinii dintre două produse, unul cu randament ridicat și altul cu randament scăzut; pentru aceste produse alocarea costurilor de exploatare este improbabil ca să modifice ordinea.

13.3. Constrângeri și blocaje în producție

Contabilitatea randamentului își are „rădăcinile" în producție. Astfel, filosofia contabilității randamentului are în centru **ciclul de producție optim**. Această filosofie presupune o înțelegere mai profundă a capacității de producție. Figura de mai jos prezintă modalitatea de interpretare și folosire optimă a capacității de producție :

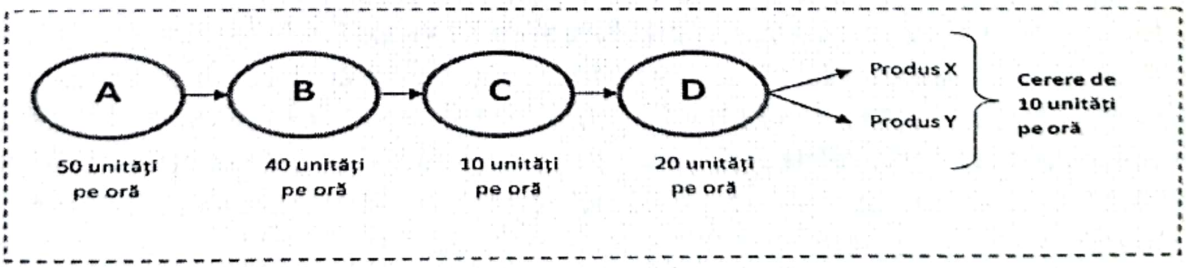


Figura nr. 13.1. - Mediul tipic de producție

[205] Smith J., *Handbook of Management Accounting*, Editia a IV-a, Elsevier, Marea Britanie, 2007, p. 590

Scanned with OKEN Scanner

Pentru a realiza cele două produse finite X şi Y, acestea trebuie să treacă prin patru etape de producţie A, B, C, D pe care le vom asocia cu patru maşini diferite. Cererea pentru ambele produse este de 10 unităţi pe oră iar maşinile A, B, D au o capacitate suficientă pentru a răspunde cererii; chiar şi C poate împlini cererea.

Din această perspectivă, *C nu poate determina un blocaj*. Aşa cum am menţionat anterior, în contabilitatea randamentului, prin sondaj se înţelege diferenţa dintre cerere şi capacitatea resursei de a-i răspunde. Totuşi, *maşina C determină o constrângere* întrucât în cazul în care maşina A înregistrează o defecţiune atunci maşinii C îi va fi greu să facă faţă unei suprasolicitări.

O abordare din perspectiva randamentului permite următoarele observaţii cu privire la exemplul furnizat:

a) Linia de producţie nu realizează mai mult de 10 unităţi pe oră datorită cererii aferente; mărirea producţiei nu poate determina decât utilizarea necorespunzătoare a resurselor;

b) Producţia maşinilor Aşi B trebuie să fie la acelaşi nivel cu C; D nu va putea funcţiona mai repede decât C şi de aceea output-ul nu va fi mai mare;

c) Dacă A şi B ar funcţiona la capacitatea lor maximă, atunci o cantitate mare de semifabricate se vor opri la maşina C;

d) Pentru preîntâmpinarea situaţiei de la punctul c), procesul de producţie până la maşina C ar trebui definit cu atenţie. Acest proces trebuie să includă şi un control al calităţii pentru a fi siguri că resursa care poate genera o costrângere (C) nu va prelucra deşeuri. De obicei verificarea calităţii este văzută ca o etapă finală dar acest fapt nu ar permite „resursei-constrângere" să fie folosită corespunzător.

Contabilitatea randamentului subliniază legătura dintre timpul de producţie şi cost. Totodată, subliniază faptul că în mediul industrial modern majoritatea costurilor pe termen scurt, cu excepţia celor directe destinate materialelor, sunt fixe. Un sistem bazat pe contabilitatea randamentului fixează costurile în funcţie de timpul de producţie al produselor. O stagnare a producţiei care duce la întârzierea finalizării produsului va genera costuri suplimentare atribuite respectivului produs, fapt ce constituie o trăsătură distinctă în comparaţie cu abordarea convenţională a sistemului contabil.

Aşadar, pentru contabilitatea randamentului, ciclul de producţie aflat în interdependenţă cu potenţialul capacităţii de producţie modelează şi conferă o perspectivă aplicativă întregii teorii aferente acestei metode. *Conceptul de minimizare a costurilor de producţie directe generează conceptul reducerii costurilor totale prin sincronizarea producţiei cu cererea.*

Pentru a controla costurile şi, în mod particular, cele cu forţa de muncă, trebuie ca timpul disponibil să fie utilizat eficient. Aceasta presupune evitarea atât a situaţiei în care forţa de muncă nu este întrebuinţată, dar şi a situaţiei când este folosită pentru realizarea de produse care se stochează ca urmare a limitării/constrângerii din pasul următor. Acest model economic permite înţelegerea adevăratului cost al stocurilor şi al producţiei neterminate.

Trebuie evitată creşterea producţiei neterminate deoarece implică o creştere a costurilor directe, care conduc la creşterea ineficienţei şi a capitalului de lucru care se blochează pe flux. Motivele care stau la baza acestei creşteri sunt calitatea

Scanned with OKEN Scanner

slabă, lipsa de sincronizare şi pierderea de timp la manipularea producţiei/materialelor. Efectele cele mai comune iau forma alocărilor de resurse suplimentare pentru îndepărtarea creşterii stocurilor de producţie neterminată (de exmplu, ore suplimentare). Dacă abordarea este schimbată, atunci producţia neterminată se reduce, ceea ce generează o deblocare a capacităţii.

O altă măsură de limitare a constrângerilor din fluxul de producţie este şi reducerea procentului de produse neconforme (rebuturi sau produse care nu se încadrează în specificaţia tehnică sau în standardele de calitate).

Pentru a vedea care este capacitatea neutilizată se poate folosi **rata calităţii (conformităţii)**. Această rată măsoară eficienţa procedurilor curente asupra costului direct al muncii. Rata este calculată după cum urmează:

Rata calităţii = *Timpul folosit pentru realizarea de produse conforme/ Timpul disponibil*

Timpul disponibil include orele de lucru, orele suplimentare mai puţin pauzele de masă. Într-o fabrică eficientă, rata ar trebui să depăşească 90%.

13.4. Perspectiva aplicativă

Deşi contabilitatea randamentului este mai degrabă un concept teoretic decât practic, există aplicaţii practice diverse ale acestuia folosite şi adaptate de companii din întrega lume. De cele mai multe ori, este corelată cu **măsurarea performanţei.** Randamentul pe oră, calculat ca diferenţă dintre veniturile şi costurile materiale directe[206], este o măsură a performanţei pentru produsele individuale care permite alocarea corespunzătoare a resurselor. În mod similar, randamentul total măsoară performanţa la nivelul întregii fabrici.

În contabilitatea randamentului, accentul cade pe produsele cu cel mai ridicat randament pe unitatea de resursă limitată (asupra căreia există o constrângere). De exemplu, dacă produsul din lemn X generează un randament de 200$ şi cere 20 minute la o maşină considerată resursă limitată, atunci randamentul corespunzător minutului de maşină (de prelucrare la maşină) este de 10$ (200/20). Dacă produsul Y generează un randament mai mare de 300$ dar îi sunt necesare 45 de minute la aceeaşi maşină atunci randamentul corespunzător minutului de maşină este de 6.67$. Considerând că toate celelalte elemente de calcul sunt egale, se va pune accentul pe produsul X întrucât acesta prezintă un randament mai ridicat rezultat prin analiza din perspectiva resursei limitate. Aşa cum am menţionat anterior, teoria contabilităţii randamentului presupune identificarea doar a costurilor materiale directe pe fiecare produs în vederea determinării randamentului aferent.

Rata la care un produs contribuie cu venituri raportat la cheltuielile totale de producţie alocate pe produsul respectiv determină *profitabilitatea relativă* a

---

[206] Costul direct al materialelor include plăţi pentru materia primă şi alte materiale, munca subcontractată, comisioanele personalului din vânzări şi transportul.

Scanned with OKEN Scanner

produsului; rata la care un produs contribuie cu venituri comparată cu rata la care fabrica alocă resurse pentru produsul respectiv reprezintă *profitabilitatea absolută.*

Marja de exploatare în forma sa tradițională nu este un ghid bun al profitabilității, de aceea este necesară introducerea conceptelor de **capacitate** și de **rată a producției.** Pentru a sintetiza aceste concepte folosim termeni precum „venitul pe ora de producție", „costul pe ora de producție" și „rata contabilității randamentului", unde randamentul este rata la care sistemul generează bani prin intermediul vânzărilor.

Venitul pe ora de producție este definit drept suma de bani câștigată prin vânzarea unui produs individual pe ora critică (ora de prelucrare la resursa limitată). El poate fi calculat prin formula:

Venitul pe ora de producție = (Prețul de vânzare – Costul materialelor)/Timpul consumat la resursa cheie

Costul pe ora de producție este exprimat ca raportul dintre costul total al fabricii și timpul total disponibil la resursa cheie.

Costul pe ora de producție = Costul total al fabricii/Timpul total disponibil la resursa cheie

Rata contabilității randamentului este exprimată prin raportul:

Rata contabilității randamentului = Venitul pe ora de producție/Costul pe ora de producție

Prin intermendiul acestei rate putem analiza importanța atribuită raportului dintre câștig și contribuția la câștig a fiecărui produs. O companie manufacturieră este profitabilă doar dacă rata la care banii sunt câștigați este mai mare decât rata la care banii sunt cheltuiți pentru realizarea produselor. Rata la care banii sunt câștigați este dependentă de mixul de produse. Multe companii nu-și pot alege mixul pe care și-l doresc. Însă, dacă doresc să reușească trebuie să se poziționeze în așa fel încât să-și valorifice capacitățile de producție. În practică, aceasta presupune coordonarea activităților cu privire la design-ul de produs, la funcțiile specifice marketingului și la cele ale departamentului tehnic. Rata contabilității randamentului este una dintre cele mai noi măsuri utilizate în deciziile strategice ale companiilor la nivel internațional. Ea constituie un instrument de direcționare strategică a afacerilor prin reconcilierea dintre producție și marketing și prin concentrarea asupra resurselor limitate.

13.5. Limite și avantaje ale contabilității randamentului

Kaplan a criticat contabilitatea randamentului pentru ingnorarea costurilor fixe și concentrarea asupra optimizării pe termen scurt prin presupunerea că multe dintre variabile (precum prețurile, mixul de produse, cerințele clienților, tehnologia, design-ul de produs) sunt fixe și de aceea maximizarea randamentului este limitat posibilă. Totodată, Shank susținea că „dacă o problemă, oricât ar fi de

Scanned with OKEN Scanner

mică, este suficientă încât să fie relevantă pentru analiza contribuției marginale atunci poate avea un impact foarte mare asupra companiei"[207]. Mai mult decât atât, Shank afirma că abordarea contabilității randamentului nu ajută în deciziile strategice întrucât nu identifică implicațiile deciziilor asupra profitului pe termen lung. Aşadar, punctul principal al criticii îl constituie accentul pe termen scurt. Dincolo de limitele menționate anterior, contabilitatea randamentului permite gestionarea blocajelor dintr-o companie fapt ce duce la beneficii financiare considerabile pe termen scurt. În vederea respectării planificării este necesar ca fazele de producție să fie executate corespunzător, iar personalul să cunoască întreg procesul de producție, pentru a permite modificarea flexibilă a planului de producție, dacă este cazul. Mai mult, relația cu furnizorii trebuie să fie foarte bine consolidată în vederea respectării de către aceştia a datelor de livrare, a cantității şi calității stabilite contractual.

Contabilitatea randamentului favorizează spiritul de echipă, reducerea stocurilor şi, ceea ce este mai important, permite managerilor să depăşească sarcinile de rutină şi să se concentreze pe creşterea performanței întreprinderii.

Deşi contabilitatea randamentului este în mod esențial o tehnică, contabilii şi managerii susțin că este mai mult decât atât deoarce determină influențarea modului de percepere a managementului companiei. Unul dintre aspectele forte ale contabilității randamentului este acela că determină personalul contabil să se întoarcă la înțelegerea fenomenului de vânzare, astfel încât să poată genera noi măsuri pentru atingerea performanței.

În concluzie, contabilitatea randamentului este un sistem care răspunde unui anumit tip de abordare managerială într-un mediu practic haotic dominat de o multitudine de produse ale căror prețuri se schimbă în mod constant. Abordarea specifică sistemului este simplă de înțeles şi folosit şi subliniază importanța performanței totale a unui mix optim în detrimentul performanței individuale a unui produs sau a unui centru de responsabilitate, determinând astfel eliminarea supraproducției. Informațiile rezultate din abordarea contabilității randamentului sunt folosite în deciziile de management precum cele cu privire la prețul de vânzare, la cantitățile ce pot fi licitate în cadrul unui contract nou şi, nu în ultimul rând, la planificarea producției.

---

[207] Darlington, J., Innes, J., Mitchel, F., Woodward, J, *The Garrett Automotive Experience*, Management Accounting, 70, (4), 1992, p. 35

Scanned with OKEN Scanner

PARTEA a II-a

Control de gestiune - concepte, metode şi modele

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 14

Delimitări conceptuale în controlul de gestiune

14.1. Preliminarii

A gestiona înseamnă a lua decizii pertinente privind utilizarea unor resurse limitate. La nivelul întreprinderii, gestiunea constă în a obține maximum de beneficiu din resursele financiare investite. Una din finalitățile contabilității este posibilitatea unei judecăți asupra gestiunii, pornind de la contul de rezultat și bilanț, exercitând un control asupra utilizării acestor resurse.

În sens restrâns, controlul înseamnă o acțiune de supraveghere sau verificare, în direcția voită.[208]

Gestiunea și controlul sunt strâns legate între ele. De altfel, este imposibil să gestionezi fără să controlezi. Acest fapt este fundamental, deoarece permite înțelegerea naturii procesului de gestiune și rolul procedurilor de control în acest proces. Într-adevăr, orice proces de gestiune are o finalitate: managerul urmărește un obiectiv și vrea să realizeze un rezultat. Pentru a face aceasta, el trebuie să ia hotărâri pe baza informațiilor disponibile și să implementeze deciziile luate. Într-o lume ideală, managerul, cel care gestionează resursele, va fi capabil să definească obiective realiste și coerente, el va fi perfect rațional și capabil să ia decizia optimă. Rezultatele obținute vor corespunde întrutotul obiectivelor.

În realitate, informația este imperfectă, capacitatea de raționament a gestionarului este limitată, activitatea întreprinderii se derulează în mod necesar în

---

[208] Alazard C., Separi S., *Contrôle de gestion*, 2[e] édition, Dunod, Paris, 1994, p. 3 și următoarele.

Scanned with OKEN Scanner

cadrul unui mediu în care alți agenți socio-economici urmăresc obiective și desfășoară acțiuni opuse, adeseori în concurență. Orice control măsoară rezultatele unei gestiuni și le compară cu obiectivele fixate dinainte pentru a ști dacă există concordanță sau divergență. Atunci când este necesar, controlul ajunge la o întoarcere în amonte pentru rectificarea deciziilor și acțiunilor întreprinderilor.

Este necesară aprecierea periodică a diferențelor dintre previziuni și realizări în scopul de a lua noi decizii. Aceasta constituie efectul de reacție care, după o logică cibernetică, permite controlul evoluției situației. Mecanismul implementat prin corelarea gestiunii bugetare cu analiza abaterii de la costurile prestabilite, reprezintă esența procedurilor de control în foarte multe întreprinderi.

În cazul gestionării unei întreprinderi mici, acest mecanism de control prin reacție funcționează de o manieră intuitivă cu mai multă sau mai puțină eficacitate.

În cadrul unui organism complex, problemele de gestiune și control se vor multiplica:

În primul rând, controlul este înțeles și analizat prin respectarea unei norme. El se conformează regulii, ceea ce înseamnă un control de regulariate.

În al doilea rând, multitudinea membrilor organizației au în vedere un anumit număr de obiective și existența unor situații conflictuale. Teoria microeconomică clasică reține ipoteza conform căreia întreprinderea are obiectivul de maximizare a profitului. Situația reală este mai complexă într-o mare organizație, respectiv o mare întreprindere: acționarii pot să nu fie de acord asupra orientărilor importante, salariații se pot organiza și prezenta o contra-putere, mai ales cadrele de conducere, care pot avea alte obiective, cum ar fi creșterea.

În aceste condiții, a gestiona înseamnă a realiza un consens în respectarea unui ansamblu de constrângeri printre care, evident, există necesitatea unei rentabilități minimale. Procedura bugetară joacă un rol determinant în această problemă. Înțelegerea funcționării întreprinderii și a controlului gestiunii sale presupune replasarea problemei în cadrul sociologiei organizațiilor.

În al treilea rând, complexitatea operațiunilor și relațiilor în cadrul întreprinderii face imposibil ca gestionarul să aibă o imagine „directă", „vie" a ceea ce se petrece în realitate.

Într-o mare întreprindere care include mai multe unități și, la un alt nivel, într-un grup care controlează mai multe filiale, responsabilii nu pot fi prezenți peste tot și nu pot avea decât o imagine indirectă a situației sistemului de informații. Numai prin documente contabile, tablouri de bord și alte documente de raportare ei pot exercita un control. Pentru a putea dispune de informațiile necesare, trebuie investit în conceperea și introducerea unui sistem de informații. Procedurile contabile și bugetare joacă, de cele mai multe ori, un rol central în cadrul acestui sistem. În această optică, controlul de gestiune apare din mai multe puncte de vedere ca unul dintre aspectele acestui sistem de informații.

Scanned with OKEN Scanner

14.2. Definiția controlului de gestiune

Conducerea modernă a oricărei întreprinderi presupune stabilirea unei strategii care să permită acesteia să obțină, pe termen lung, maximizarea avantajelor în urma acțiunilor sale într-un anumit mediu economico-social. Controlul de gestiune a apărut în marile companii pentru a verifica dacă acțiunile întreprinse pe termen scurt sunt conforme cu orientările strategice. Altfel spus, controlul de gestiune este destinat facilitării activităților managerilor în deciziile lor operaționale și pe termen scurt, în vederea realizării obiectivelor strategice.

Controlul înseamnă analiza permanentă sau periodică a unei activități, a unei situații etc. pentru a urmări desfășurarea ei și pentru a lua măsuri de îmbunătățire. Mai pe scurt, controlul înseamnă a monitoriza, a stăpâni, a cunoaște. Noțiunea de control provine din expresia latină „contra-rolus", care înseamnă verificarea actului original după duplicatul care se încredințează în acest scop unei alte persoane.[209]

Controlul de gestiune (management control) este constituit din ansamblul proceselor prin care managerii se asigură că resursele sunt obținute și utilizate cu eficiență, eficacitate și pertinență, conform obiectivelor organizației, iar acțiunile se desfășoară în sensul strategiei definite [210].

În aceeași perspectivă, profesorul Anthony de la Harvard, promotorul necontestat al disciplinei, sublinia[211]: controlul de gestiune corespunde procesului care garantează că acțiunile firmei sunt performante, respectiv valoarea resurselor utilizate este mult inferioară valorii create socialmente recunoscută de piață.

Abordarea controlului de gestiune într-o manieră relativ restrânsă este posibilă prin studiul mijloacelor în esență contabile și bugetare utilizate:

- contabilitatea de gestiune;
- stabilirea bugetelor;
- analiza abaterilor dintre realizări și previziuni;
- analiza randamentelor și a productivității;
- tablourile de bord de gestiune;
- documentele de raportare;
- prețul de cesiune internă între centrele de profit.

Controlul de gestiune poate fi abordat într-o manieră mult mai extinsă, aceea a controlului organizațional, abordând dintr-o perspectivă sistemică: analiza strategiei actorilor, care conduce la definirea obiectivelor; integrarea procedurilor

---

[209] Briciu S., *Contabilitate managerială. Aspecte teoretice și practice*, Editura Economică, București, 2006, p. 343

[210] Gervais M., *Contrôle de gestion*, 8e édition, Economica, Paris, 2005. și Burlaud A., Simon C.J., *Controlul de gestiune*, traducere Corina Lascu Cilianu, Editura CNI Coresi, București, 1999, p. 15-31. *Definiția controlului de gestiune și ipotezele modelului.*

[211] Anthony R.N., *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*, Boston, Harvard University Press, 1965, lucrare citată și comentată extrem de inspirat de Bouquin H., *Le cônrôle de gestion*, 4 édition mise à jour, PUF, Paris, 1998, p. 19. Conform acestei concepții controlul de gestiune are sarcina de a garanta integritatea resurselor încredințate unui manager pe baza documentelor contabile. Controlul de gestiune este procesul prin care managerii orientează ceilalți membri ai organizației la aplicarea strategiilor acesteia. În acest context se poate consulta Anthony R.N., *The Management Control Function*, Boston, Harvard University Press, 1988, p. 10.

Scanned with OKEN Scanner

de control în structura organizațională a întreprinderii; arhitectura sistemului de informații, care produce indicatori financiari sau fizici utilizați pentru alimentarea procedurii de control prin retroacțiune.

Controlul de gestiune este garantul unei logici economice coerentă cu strategia și are în vedere corelarea proceselor de ansamblu. El se adresează managerilor care trebuie să obțină rezultate (obiective) prin intermediul acțiunii altor persoane. Acest control ajută managerii să înțeleagă viitorul și să-l influențeze în consecință deoarece:

- sesizează, organizează și difuzează informația pertinentă pentru anticipare, prin urmărirea indicatorilor semnificativi, a evoluțiilor mediului, modelând relațiile dintre resursele necesare și finalitățile urmărite;
- comportă un ciclu recurent, anual și plurianual de planificare (definirea de obiective, planuri de acțiune și alocarea de resurse prin bugete);
- permite compararea în permanență a realului cu așteptările pentru a incita acțiunile corective necesare (prin controlul bugetar lunar și prin indicatorii conținuți în tabloul de bord).

Controlul de gestiune se bazează pe structurarea organizației în centre de responsabilitate[212], prin care este posibilă măsurarea contribuției acestora la performanța de ansamblu. Aceste centre au obiective clare, cuantificate prin resursele apreciate necesare pentru îndeplinirea misiunilor, pentru realizarea obiectivelor (prin cuplurile „obiective-mijloace" sau „resurse-rezultate").

Procesul de control include toate etapele care pregătesc, coordonează și verifică deciziile și acțiunile unei organizații, respectiv: [213]

- planificarea, care înseamnă fixarea de obiective;
- acțiunea, care înseamnă transpunerea în realitate;
- controlul, care presupune urmărirea realizării;
- decizia, care înseamnă analiza rezultatelor și acțiunilor corective.

Controlul de gestiune cuprinde două noțiuni: controlul și gestiunea.

A gestiona înseamnă a o conduce spre obiective care au fost stabilite în cadrul unei politici concertate, evidențiind, în același timp de către cei responsabili și resursele repartizate. Gestiunea regrupează două dimensiuni:

- gestiunea strategică, presupune analiză, orientări, execuții și control;
- gestiunea operațională (sistemul de decizii, de informare și motivare).

A controla gestionarea unei întreprinderi înseamnă a acționa de așa manieră încât să se prevadă evenimentele viitoare pentru pregătirea împreună cu echipa și adaptarea la o situație evolutivă. Controlul vizează măsurarea rezultatelor unei

---

[212] Lauzel P., Bouquin H., *Comptabilité analitique et gestion*, 4 édition, Editions Sirey, Paris, 1985, p. 106-108. În această concepție, centrele de responsabilitate se clasifică pornind de la gradul de acțiune pe care îl pot avea asupra a trei agregate contabile: cifra de afaceri, costurile și capitalurile investite. Ținând seama de acești indicatori deosebim: centre de cifră de afaceri, centre de cheltuieli, centre de cost, centre de profit, centre de rentabilitate sau de investiții.

[213] Caraiani C., Dumitrana M. (coord.), *Contabilitate de gestiune și control de gestiune*, Ediția a II-a, Editura Universitară, București, 2008, p. 56

Scanned with OKEN Scanner

acţiuni şi compararea acestora cu obiectivele fixate a priori pentru a şti dacă apar concordanţe sau divergenţe.

Cele două noţiuni, controlul şi gestiunea sunt strâns legate între ele, de altfel, este imposibil să gestionezi fără să controlezi. Acest fapt este fundamental, întrucât permite înţelegerea naturii procesului de gestiune şi a rolului procedurilor de control în acest proces. [214]

La începuturi, controlul de gestiune punea accent pe partea de „control". El este considerat un proces destinat să motiveze şi să incite responsabilii să execute activităţi care să ducă la îndeplinirea obiectivelor organizaţiei.

Controlul de gestiune constă în procesele şi procedurile bazate pe informaţia pe care managerii o utilizează pentru menţinerea sau modificarea unor configuraţii de activităţi ale organizaţiilor.

Ulterior, în definirea conceptului de control de gestiune, a avut loc un salt de la formalism, ordine şi „reţete de gestiune" la orientarea spre studiul comportamentelor şi spre inteligenţa constructivă. În această concepţie, controlul de gestiune este garantul logicii economice, coerent cu strategia, asigurând articularea proceselor de ansamblu (nu de detaliu), adresându-se conducerii. [215]

Planul Contabil General francez defineşte controlul de gestiune astfel:

„Controlul de gestiune reprezintă ansamblul de dispoziţii luate pentru a furniza periodic conducătorilor şi altor responsabili, date cifrate care să caracterizeze mersul întreprinderii, compararea acestora cu datele trecute sau viitoare şi să incite conducătorii să declanşeze măsurile corective necesare".

În afară de cunoaşterea costurilor, controlul de gestiune ajută gestionarii să orienteze actorii pentru a organiza şi monitoriza performanţa.

Într-o altă accepţiune, acest control reprezintă procesul de orientare a organizaţiei spre modele de activităţi viabile pentru schimbarea mediului. În această perspectivă, managerii sunt preocupaţi de influenţarea comportamentelor membrilor organizaţiei astfel încât obiectivele stabilite să fie îndeplinite. [216]

Din prezentarea diferitelor abordări teoretice rezultă următoarele caracteristici ale controlului de gestiune:

- controlul de gestiune este *un proces, nu o acţiune izolată*;
- controlul de gestiune scoate în evidenţă *finalitatea procesului prin noţiunea de obiective*;
- controlul de gestiune are o *dimensiune incitantă în corelaţie cu motivaţia responsabililor (convergenţa obiectivelor)*;
- controlul de gestiune ajută la *monitorizarea organizaţiei*;
- controlul de gestiune are o *sferă mai largă decât controlul costurilor.*

În definirea controlului de gestiune, termenul de *eficienţă* este utilizat în sens tehnic şi semnifică modul în care sunt utilizate resursele, adică rezultatul obţinut pe

---

[214] Tabără N., *Modernizarea contabilităţii şi controlului de gestiune*, Editura TipoMoldova, Iaşi, 2006, p. 103

[215] Bouquin H., *Comptabilité de gestion*, 3e édition, Edition Economica, Paris, 2004, p. 182

[216] Berry A.J., Broadbent J., Otley D., *Management control. Theories, Issues and Performance*, Second Edition, Palgrave Macmillan, 2005, p. 3

Scanned with OKEN Scanner

unitate de resurse angajate (efect/efort). Prin resursele entității se înțeleg, așa după cum am văzut, toți factorii antrenați în circuitul economic al entității: activele fixe, stocurile, resursele financiare, informații, capitalul ecologic cât și resursele umane.

Eficacitatea reprezintă aptitudinea entității de a-și atinge obiectivele fixate. Corelarea obiectivelor cu mijloacele ridică problema *pertinenței,* adică obiectivele (ca volum și calitate) trebuie să fie fixate în raport cu mijloacele existente sau mobilizabile într-un termen scurt. Având în vedere aceste explicații suplimentare, putem defini controlul de gestiune astfel: *Controlul de gestiune caută să conceapă și să elaboreze instrumentele de informare destinate să permită responsabililor de a acționa, realizând coerența economică globală între obiective, mijloace și realizări.* El trebuie considerat ca un sistem de informare util în monitorizarea entității, deoarece el controlează eficiența și eficacitatea acțiunilor și mijloacelor pentru atingerea obiectivelor.

Pentru elaborarea unui sistem de control de gestiune, managerii utilizează diferite *instrumente de informare,* care pot orienta acțiunea și luarea deciziilor:

- informațiile privind planurile pe termen mediu și lung;
- studii economice punctuale;
- informații extracontabile, care privesc, de regulă, operațiile curente;
- contabilitatea financiară și analiza financiară;
- contabilitatea de gestiune;
- tablouri de bord;
- sistemul de bugete al entității.

Implicațiile controlului de gestiune în activitățile întreprinderii pot fi reprezentate astfel:

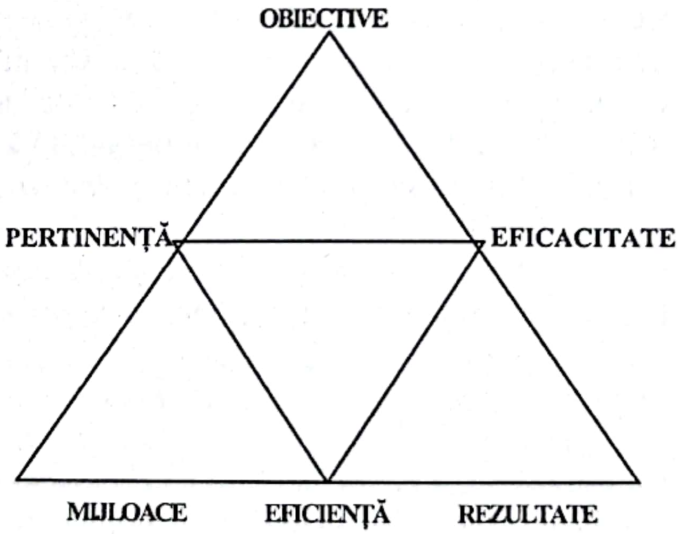


Figura nr. 14.1. – Implicațiile controlului de gestiune

Câmpul de acțiune al controlului de gestiune este vast deoarece el operează la nivelul ansamblului entității pe două paliere principale de acțiune și de responsabilitate, astfel:

- un prim nivel privește utilizarea controlului de gestiune de către *managerii operaționali,* adică acei decidenți care încorporează judecățile și acțiunile lor în

Scanned with OKEN Scanner

sistemul controlului de gestiune, adoptă planuri de acţiuni pentru atingerea obiectivelor şi îşi măsoară performanţele plecând de la acestea;

- la un alt nivel se situează *managerii din direcţia generală* a entităţii, în special cei grupaţi în cadrul direcţiei financiare, responsabilă de echilibrele economice şi financiare ale entităţii. Calculele şi analizele sunt supuse judecaţii managerilor operaţionali. În acest mod controlul de gestiune asigură coerenţa între obiectivele strategice şi deciziile operaţionale[217].

Controlul de gestiune devine util şi stategic nu doar prin cunoştinţele şi competenţele profesioniştilor în materie. Acesta îşi demonstrează întreaga eficienţă în folosul societăţii atunci când este sprijinit în mod concret de instrumente adecvate, rapide şi moderne.

14.3. Tipuri de gestiune şi tipuri de control

14.3.1. Tipuri de gestiune

Având în vedere orizontul previzional temporal se pot distinge:

• *gestiune de tip strategic*, perioada vizată fiind de 4-5 ani (termen lung), având drept obiectiv asigurarea perenităţii întreprinderii;

• *gestiunea curentă*, perioada vizată fiind de 6-12 luni, misiunea sa este „de atingere a eficienţei"[218] şi a eficacităţii.

14.3.2. Tipuri de control

Diversitatea entităţilor economico-sociale şi varietatea aspectelor care caracterizează activitatea acestora determină existenţa mai multor forme de control. Cu toate că aceste forme se deosebesc între ele prin obiectivele pe care şi le propun, roluri, funcţii, sfere de activităţi etc., toate au drept scop determinarea stării unor fenomene, procese sau activităţi, la un moment dat, faţă de un sistem de criterii determinat. Altfel spus, controlul, ca atribut al conducerii, este procesul prin care se verifică folosirea eficientă a resurselor pentru îndeplinirea unor obiective predeterminate, conform unui plan. În sens organizaţional, controlul este exercitat prin compararea informaţiei despre performanţă cu planul stabilit.

În literatura de specialitate există mai multe puncte de vedere referitoare la modul de abordare, clasificare şi sistematizare a formelor de control (vezi *Figura nr. 14.2. Tipologia controlului*). Având în vedere criteriul sferei de cuprindere, ckoontrolul activităţii economice şi sociale, ca sistem de cunoaştere şi acţiune, îmbracă forma controlului: financiar; economic; tehnic-tehnologic; calităţii produselor; protecţiei sociale; muncii; protecţiei consumatorilor; mediului etc.

Fiecare formă de control, prin modul de organizare şi exercitare, precum şi

---

[217] Briciu S. şi *al.*, *Contabilitatea şi controlul de gestiune, instrumente pentru evaluarea performanţei entităţii*, Editura Aeternitas, Alba Iulia, 2010, p. 35

[218] Eficienţă în sensul de capacitate de randament.

Scanned with OKEN Scanner

prin rolul şi obiectivele pe care le urmăreşte, îndeplineşte funcţii specifice, aspecte pe care le diferenţiază sub aspectul conţinutului. Între diversele forme de control există interacţiuni complexe, dinamice şi permanente.

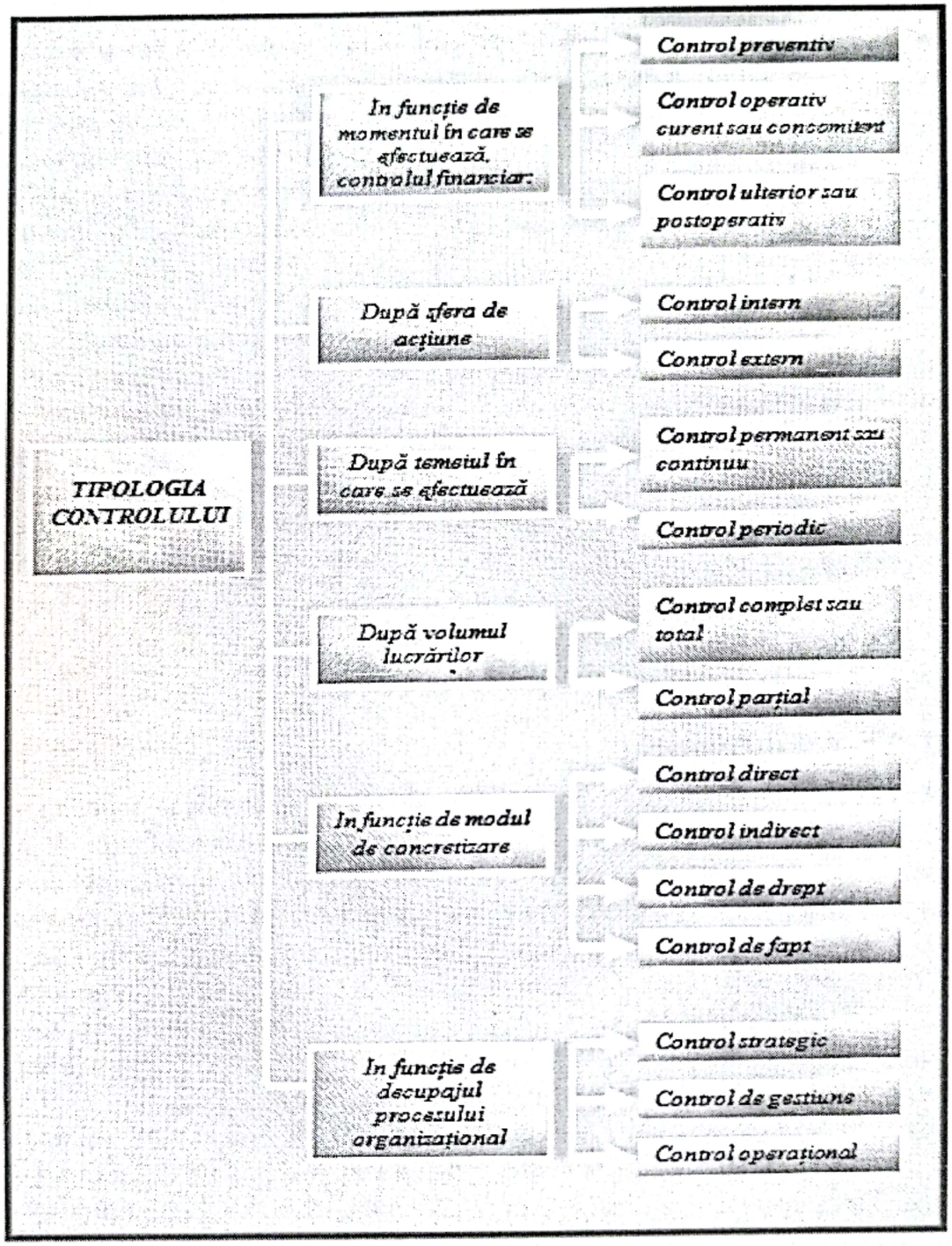


Figura nr. 14.2. - Tipologia controlului

Într-o viziune sistemică a întreprinderii, procesul organizaţional poate fi structurat pe trei niveluri:

- strategia;
- gestiunea curentă sau tactică;
- operaţiile elementare.

Scanned with OKEN Scanner

Fiecărui nivel îi corespunde un anumit tip de control, respectiv:

- control strategic;
- control de gestiune;
- control operaţional sau de execuţie.

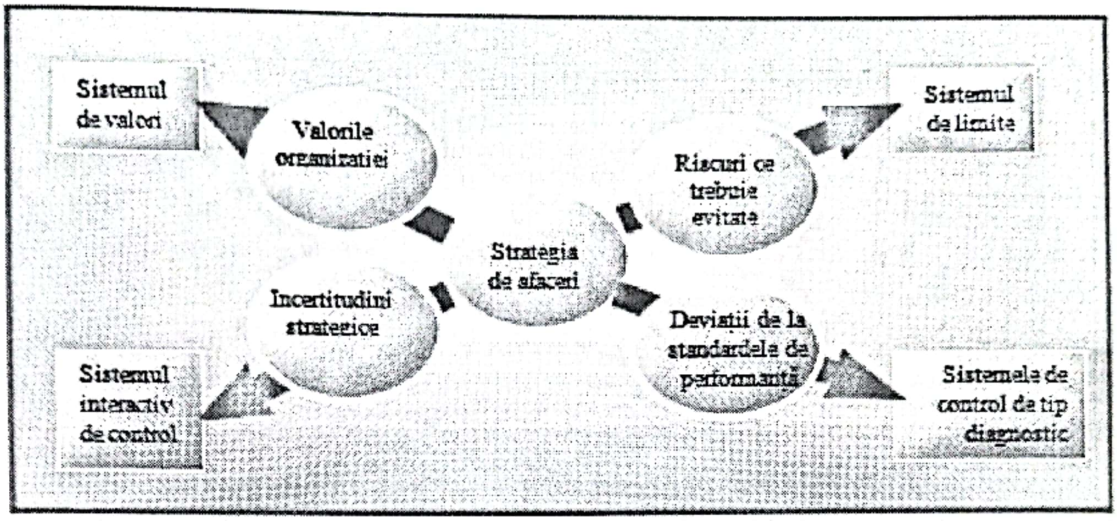


Figura nr. 14.3. - Patru nivele de control

O sistematizare a formelor de control este realizată de ***Simons R.*** [219], care consideră că instrumentele de control pot fi împărţite în patru categorii:

- *sistemul de valori (beliefs systems);*
- *sistemul de limite (boundary systems);*
- *sistemul de control de tip diagnostic (diagnostic control systems);*
- *sistemul interactiv de control (interactive control systems).*

Cele patru nivele de control s-au bucurat de succes în literatura contabilă.

- ***Sistemul de valori*** (*beliefs systems*), creat în urma analizei valorilor organizaţiei (*core valurs*), are rolul de defini, comunica şi întări valorile organizaţiei. Modelul este asociat cu strategia ca perspectivă.
- ***Sistemul de limite*** (*boundary systems*), pe baza analizei riscurilor ce trebuie evitate (*risks to be avoid*), este utilizat pentru a fixa limite şi reguli explicite care trebuie respectate. Se bazează pe sisteme de planificare strategică şi directive operaţionale. Caracteristica sa esenţială este că separă componentele interne ale unui sistem de alte entităţi externe.
- ***Sistemul de control de tip diagnostic*** (*diagnostic control systems*), caracteristic sistemelor închise, statice, este un sistem formal de verificare utilizat pentru monitorizarea deviaţilor de la standardele de performanţă (*critical performance variables*). Sistemul de tip diagnostic este cibernetic, bazat pe autocontrol (*feed-back*): *procedurile şi rutinele formale se bazează pe informaţii pe care managerii le folosesc pentru a menţine sau modifica modelele din activităţile*

[219] Simons, R. (1995), *Levers of Control (Boston: HBS Press)* citat în lucrarea *Management accounting in the digital economy*, Oxford University Press, 2003, edited by Alnoor Bhimani, capitolul „*Management Accounting in the New Economy: The Rational for Irrational Controls*" de Sjöblom, L., p. 190-194

Scanned with OKEN Scanner

organizaționale. El încorporează practici cum sunt bugetarea, planurile, analiza abaterilor ş.a.

• ***Sistemul interactiv de control*** (*interactive control systems*), specific sistemelor deschise, are rolul de a focaliza atenţia asupra incertitudinile strategice şi de a favoriza comunicarea şi învăţarea în organizaţie.

Sistemele de control propuse de Simons înlătură bariera dintre formularea, implementarea şi controlul strategiei. Astfel, în formularea strategiei sunt recomandate sistemul interactiv de control şi sistemul de valori, care încurajează căutarea şi învăţarea, iar în implementarea strategiei, mai potrivite sunt sistemul de limite şi sistemul de control de tip diagnostic, care orientează şi limitează atenţia.

Modelul propus se fundamentează pe ideea că trebuie găsit un echilibru între variabilele: crearea de valoare, formularea strategiei şi comportamentul uman. Sistemele tradiționale de control evoluează, de la cele bazate pe control de tip diagnostic şi limite la cele bazate pe control interactiv şi pe valori organizaționale.

14.4. Funcționarea controlului organizațional pe trei nivele (R. N. Anthony)

Controlul este universal la nivelul unei organizații, fiind aplicat la toate deciziile şi procesele care se derulează, de unde rezultă vasta sa sferă de acțiune şi derulare. Ca urmare, se impune o restructurare pe niveluri manageriale şi temporale.

O primă contribuție în definirea procesului de planificare aparține lui ***Gilmore F.F. şi Brandebourg R.F.*** [220]. Conform acestora, procesul de planificare este format din patru faze:

- formularea misiunii economice (obiective, activități etc.);
- construirea strategiei concurențiale (cuplul produse/piață);
- proiectarea unui program de acțiune (punerea în practică);
- reevaluarea planului strategic (control).

Aceste faze se derulau pe parcursul a 52 de etape, fiind dificil de aplicat în practică. Ca urmare, numeroşi autori au încercat simplificarea şi clarificarea demersului.

Reținem contribuțiile aduse de *Ansoff H.I., Steiner G., Mintzberg H.*

Profesorul ***Steiner G.*** presupune un model al procesului de planificare:

---

[220] Gilmore F.F. şi Brandebourg R.F., *Anatomy of corporate planning*, Harvard Business Review, vol. 40 n°6, Novembre-Decembre, 1962, p. 61-69 citat de Malo J.L. şi Mathé J.C. în *L'essentiel du contrôle de gestion*, deuxième édition, Editions d'Organisation, Paris, 2002, p. 22-23

Scanned with OKEN Scanner

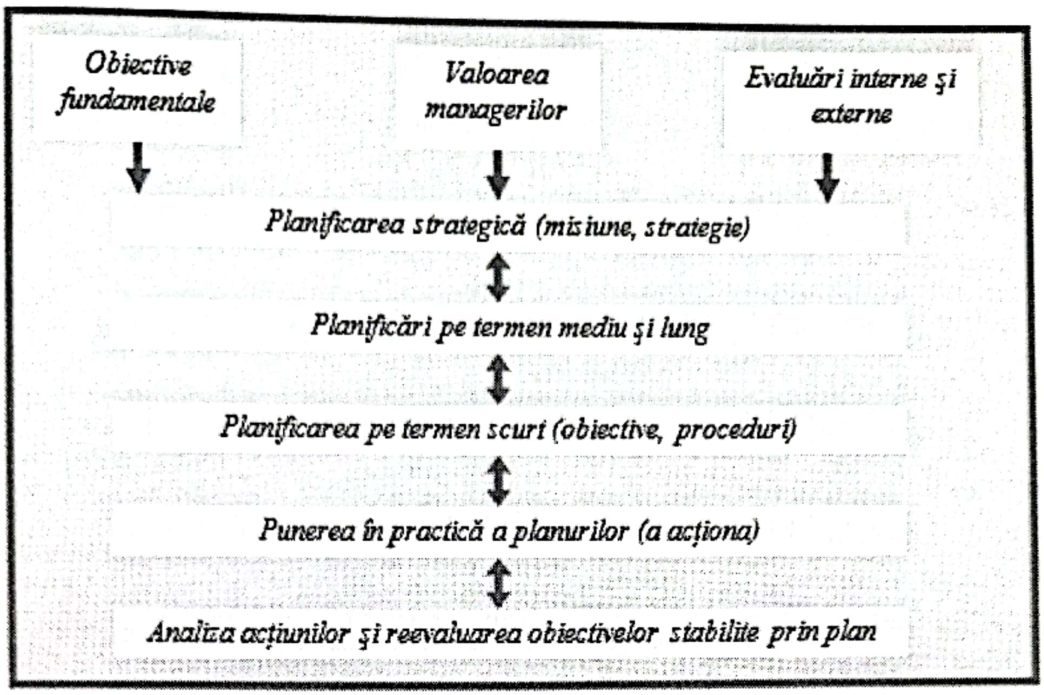


Figura nr. 14.4. - Modelul Steiner pentru procesul de planificare strategică

Se constată că ultima etapă, cea de „analiză a acţiunilor şi redefinire a obiectivelor stabilite iniţial prin plan", presupune conceptul de „control".

Celebrul profesor de la Harvard Business School, ***R. N. Anthony*** propunea organizarea controlului pe trei nivele:

- *nivelul controlului strategic;*
- *nivelul controlului de gestiune;*
- *nivelul controlului operaţional.*

Controlul strategic presupune stabilirea şi schimbarea obiectivelor strategice ale organizaţiei, definirea resurselor de utilizat pentru a atinge obiectivele şi politicile care trebuie să guverneze achiziţia, folosirea şi schimbarea resurselor. Acest tip de control este orientat către mediul extern şi operează cu decizii strategice cu efecte pe termen lung. Controlul strategic vizează deciziile şi acţiunile strategice ale managerilor (cum ar fi achiziţia unui concurent, obţinerea unui nou segment de piaţă etc.), cu efecte pe termen lung, între momentul deciziei şi apariţia consecinţelor ei existând un decalaj de până la 4-5 ani

Prin ***controlul de gestiune***, managerii se asigură că resursele sunt obţinute şi utilizate în mod eficace şi eficient în realizarea obiectivelor organizaţiei. Acesta se preocupă de coerenţa deciziilor din diferitele structuri ale organizaţiei apelând, pentru aceasta, la tehnici de planificare pe termen scurt, la un sistem de colectare şi prelucrare a informaţiilor şi la o procedură de măsurare a performanţelor.

Controlul operaţional este procesul prin care se asigură că sarcinile specifice sunt efectuate în mod eficace şi eficient. El este orientat către interiorul organizaţiei şi operează cu decizii curente, repetitive, obişnuite.

Cele trei forme de control sunt interdependente şi distincte. *Controlul de gestiune serveşte ca legătură între controlul strategic şi controlul de execuţie,* fiind

Scanned with OKEN Scanner

„garantul trecerii de la termenul lung la cel scurt şi invers".[221]

Pentru a exercita metodele şi tehnicile de pregătire, coordonare şi control a activităţilor întreprinderii, controlul de gestiune trebuie să le măsoare eficienţa şi eficacitatea. În acest sens, el intervine ÎNAINTE, ÎN TIMPUL ŞI DUPĂ DESFĂŞURAREA ACŢIUNII.[222]

În general, strategia reprezintă un proces de luare a deciziilor. Pentru organizaţii, definirea strategiei înseamnă cunoaşterea câmpurilor de valori pe care trebuie să le ocupe pentru a dobândi avantaje concurenţiale permanente.

Construirea unei strategii vizează:

• *orizontul strategic:*

- perioadă de acţiune: 5-10 ani;
- se stabilesc scopuri şi obiective pe termen lung;
- se elaborează planuri de strategii;

• *orizontul bugetar:*

- perioadă de acţiune: 3, respectiv 1 an;
- pentru perioada de 3 ani se aleg şi definesc cifric obiectivele strategice şi se întocmesc planuri operaţionale; acestea se defalcă pe ani prin intermediul bugetelor în care se stabilesc mijloacele concrete de acţiune;

• *orizontul operaţional:*

- perioadă de acţiune: 1 lună;
- planurile de acţiune sunt aplicate, urmărite şi analizate;

Planul strategic, precum şi politicile unei întreprinderi reprezintă o necesitate tot mai mare pentru o activitate economică şi financiară cât mai productivă şi profitabilă. Pentru ca un plan strategic să fie cât mai eficient trebuie promovat prin:

- şedinţe sau conferinţe regulate adresate angajaţilor, precum şi cursuri de perfecţionare;
- elaborarea unor broşuri sau manuale privind strategia funcţiei financiare;
- evaluările şi feedback-ul din partea angajaţilor;
- planificarea profesională a personalului angajat.

Misiunile controlului de gestiune se exercită în interiorul fiecărui orizont de gestiune prin intermediul instrumentelor proprii de lucru, conform următoarei scheme:[223]

---

[221] Ionaşcu I., Filip A. T. şi Mihai S., *Control de gestiune,* Ediţia a II-a, Editura Economică, Bucureşti., p. 12

[222] Alazard Cl., Separi S., *Op.Cit.*, p. 8

[223] Caraiani C., Dumitrana M. (coord.), *Op. Cit.*, p. 251

Scanned with OKEN Scanner

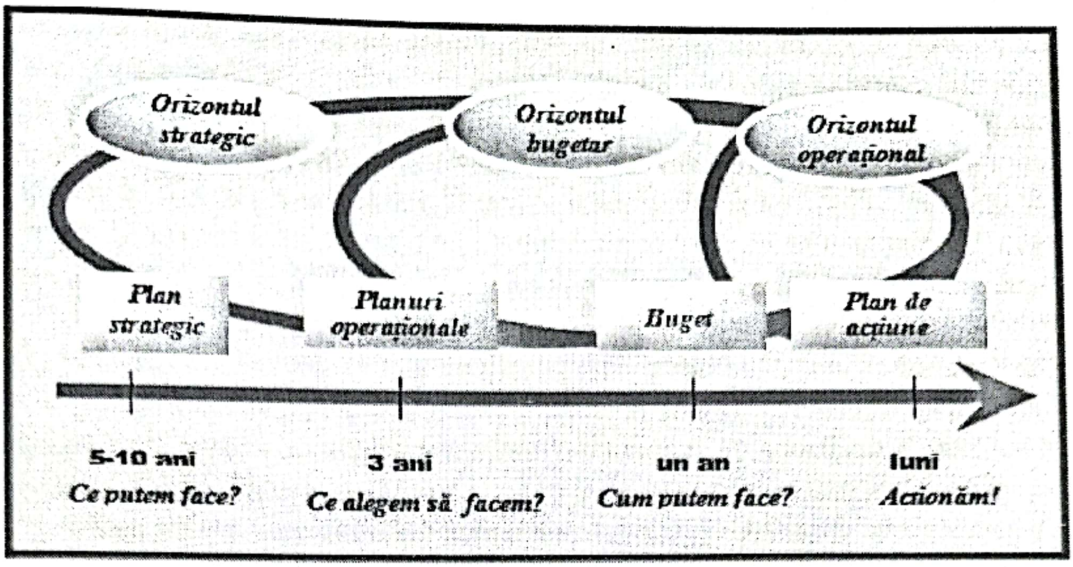


Figura nr. 14.5. - Manifestarea misiunilor controlului de gestiune în cadrul orizonturilor de gestiune ale întreprinderii

Procesul de control este strâns legat de nivelul de decizie:

Tabel nr. 14.1. - Procesul de control şi nivelul de decizie

Decizii	*Control*	*Etape*	*Responsabilii (actorii)*
strategice	→strategic	→finalizare	→ managerii echipei de management general
tactice	→de gestiune	→pilotaj	→ manageri specializaţi *(planificare operaţională)* → responsabili operaţionali *(elaborarea bugetelor)*
de execuţie	→de execuţie	→de execuţie	→ personalul de execuţie

Se aşteaptă ca rolul contabilului să crească prin implicarea tot mai activă a acestuia în activităţi precum:

- elaborarea bugetelor pe termen scurt dar şi în controlul bugetar;
- implicarea în planificarea strategică;
- performanţa la locul de muncă;
- gestionarea activităţii financiare;
- dezvoltarea sistemelor de contabilitate.

Activitatea şi responsabilităţile contabilului de gestiune se îndreaptă către zone cheie ale unei afaceri, precum[224]:

- elaborarea unui tablou de bord specific reflectării performanţei care să includă măsurări financiare şi non-financiare, pe termen scurt şi pe termen lung, precum şi interne şi externe;
- dezvoltarea unor proiecte manageriale şi sisteme de raportare îmbunătăţite;

[224] Smith J., Handbook of Management Accounting, Fourth edition, CIMA Publishing, 2007, p. 61

Scanned with OKEN Scanner

- dezvoltarea unei focalizări îmbunătățite și precise asupra clientelei și profitabilității produselor.

Implementarea unei strategii este condiționată de o documentare amplă și fundamentată, concretizată într-o mapă cu documente propriu-zise care să prezinte o imagine clară și completă a afacerii și a funcției financiare la care se referă respectiva strategie. Demersul de constituire a „mapei" necesare trebuie să fie orientat către informații privind:

- adăugare de valoare și non-valoare activităților;
- suprapunerile și lacunele modului de organizare a activităților pentru a oferi rezultatele obținute;
- un cadru de lucru care să facă posibile comparațiile cu partenerii pe baza benchmarking-ului.

O strategie a funcției financiare prezintă ca beneficii pe termen scurt și pe termen lung:

- raționalizarea sistemelor de informare;
- compatibilitatea sistemelor;
- pașii necesari pentru a depăși problemele moștenite ale sistemului;
- deplasarea față de costul general al afacerii și eficacitatea operațională.

14.5. Controlul de gestiune - interfața dintre controlul strategic și controlul operațional

„Managerii administrează viitorul și raportează în mod constant prezentul la acesta" [225], în sensul că orientează și ajustează procesul (acțiunea) și evaluează performanțele obținute, comparându-le cu rezultatele stabilite prin obiective.

Capacitatea managerilor este orientată pentru „a prevedea, în sensul de a evalua viitorul și de a-l pregăti" [226], pentru a se adapta la mediul socio-economic.

Scopul managementului este „să faciliteze performanța colectivă permițând convergența scopurilor, valorilor și structurilor specifice, formând și perfecționând persoanele pentru a le permite să fie eficace adaptându-se schimbărilor". [227]

Pentru aceasta, procesul de management presupune trei faze:

- *finalizare;*
- *pilotaj (monitorizare);*
- *postevaluare.*

În literatura de specialitate, cele trei faze sunt denumite previzională, de operaționalizare și de comensurare, inclusiv interpretare a rezultatelor.

---

[225] Bouquin H., *Contabilitate de gestiune (traducerea și studiul introductiv Neculai Tabără)*, Editura TipoMoldova, Iași, 2004, p. 45

[226] Malo J.L., Mathé J.C., *L'essentiel du contrôle de gestion*, deuxième édition, Editions d'Organisation, Paris, 2002, p. 10

[227] Tabără N., Horomnea E., *Contabilitatea de gestiune și procesul decizional*, Revista „Gestiunea și Contabilitatea Firmei" nr. 6/1998, p. 11

Scanned with OKEN Scanner

Finalizarea este etapa în care se definesc obiectivele, sunt alocate resursele materiale, financiare şi umane necesare atingerii obiectivelor propuse şi este construit un sistem prin care se urmăreşte „o evaluare coerentă a performanţelor şi o motivare adecvată" [228].

Pilotajul sau monitorizarea presupune urmărirea de către manageri a modului de derulare a procesului (acţiunii) pentru stabilirea situaţiei prezente şi anticiparea viitorului, pentru a evalua drumul care a rămas de parcurs şi a mijloacelor de a-l parcurge.

În această etapă managerii pot lua decizii de corecţie atunci când apar abateri sau pot repune în discuţie obiectivele stabilite iniţial şi a mijloacelor de atingere a acestora, în timp util, dacă ele nu mai sunt pertinente.

Modul de derulare a pilotajului poate fi reprezentat schematic astfel: [229]

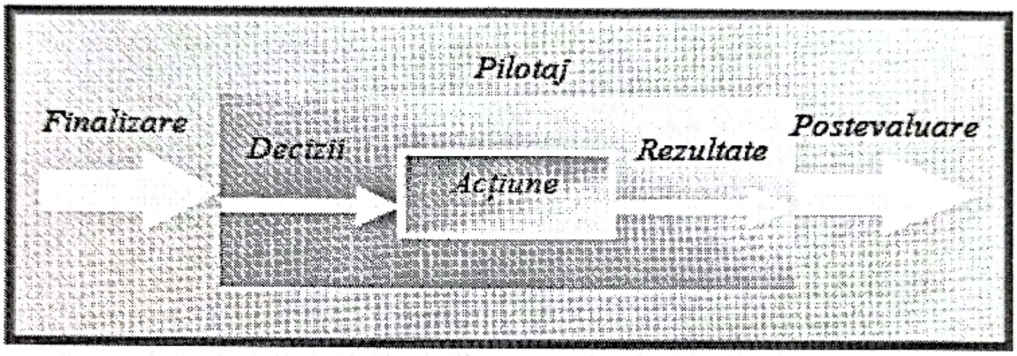


Figura nr. 14.6. - Pilotajul între finalizare şi postevaluare

În această etapă managerii pot lua decizii de corecţie atunci când apar abateri sau pot pune în discuţie obiectivele stabilite iniţial şi mijloacele de atingere a acestora, în timp util, dacă ele nu mai sunt pertinente.

Postevaluarea presupune măsurarea performanţelor obţinute în urma derulării procesului (acţiunii), aspectele urmărite fiind economia, eficienţa şi eficacitatea. A fi econom înseamnă a-ţi procura resursele la cel mai mic cost. A fi eficient are înţelesul de a folosi resursele disponibile de o manieră productivă, prin evitarea risipei, iar eficace înseamnă a reuşi îndeplinirea obiectivelor fixate.[230]

Între cele trei faze există o strânsă interdependenţă, acestea fiind dificil de disociat, ca urmare a unităţii şi complexităţii procesului de conducere şi a caracterului sistemic al activităţilor oricărei organizaţii. Una din „materiile prime", pe care se fundamentează fazele şi funcţiile manageriale, sunt informaţiile, pe baza cărora sunt elaborate deciziile, prin care se manifestă în modul cel mai pregnant specificitatea proceselor de management. De calitatea deciziilor depinde sensibil eficacitatea managementului organizaţiilor.

---

[228] Tabără N., *Modernizarea contabilităţii şi controlului de gestiune*, Editura TipoMoldova, Iaşi, 2006, p. 217

[229] Bouquin H., *Le contrôle de gestion en milieu ou en situation spécifique*, filière Master CMA Dauphine , 2006-2007, p. 65 – *„Pilotage par l'amont et par l'aval"*.

[230] Tabără N., *Modernizarea contabilităţii şi controlului de gestiune*, Editura TipoMoldova, Iaşi, 2006, p. 218-219

Scanned with OKEN Scanner

Arta de a conduce nu presupune însă numai planificări strategice (previziuni) şi luarea de decizii, ci şi controlul tuturor acestor acţiuni. Controlul de gestiune cuprinde procesele care asigură managerii că opţiunile strategice şi acţiunile curente au fost, sunt şi vor fi coerente, mai ales datorită controlului operaţional.

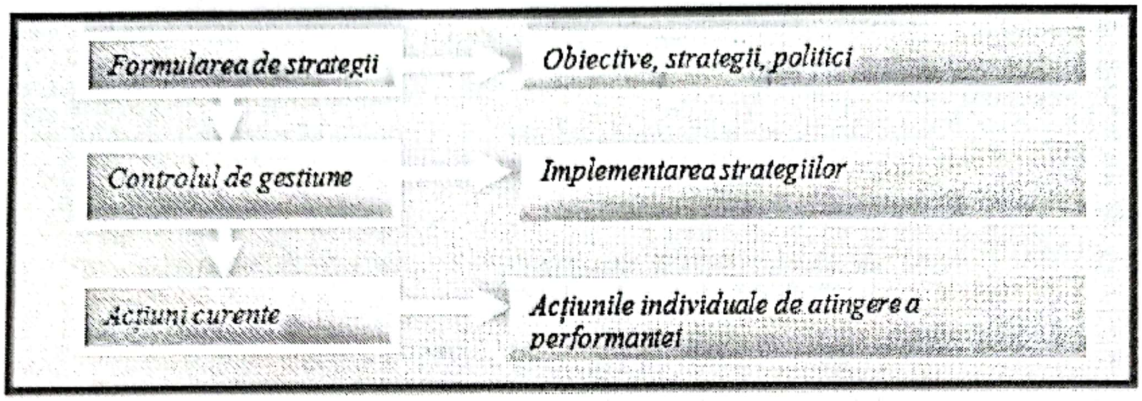


Figura nr.14.7. - Legătura dintre controlul de gestiune, controlul strategic şi controlul operaţional [231]

Aşadar, controlul de gestiune este pivotul procesului de control organizaţional. El îşi asumă rolul de liant, asigurând luarea în considerare a factorilor cheie de succes, strategici ai gestiunii curente şi furnizând managerilor mijloacele de adaptare a obiectivelor la realităţile şi tendinţele constante.

Pentru realizarea obiectivelor sale, controlul de gestiune foloseşte un sistem de planificare pe termen scurt (anual), un sistem informaţional şi o procedură de măsurare a performanţelor.

Privit din această perspectivă, controlul de gestiune, ca sistem informaţional, influenţează atât deciziile tactice cât şi pe cele strategice ale întreprinderii. Ca parte integrantă a sistemului informaţional, controlul de gestiune intervine, alături de alte componente ale sistemului informaţional global, în procesul decizional.

Controlul de gestiune trebuie să ajute managementul prin: *competitivitatea* operaţiunilor, *crearea de valoare* şi *perenitate* prin portofoliul de priorităţi.

Competitivitatea înseamnă identificarea unei strategii prin care factorii cheie de succes se concretizează în misiuni clare, corelate cu indicatorii de performanţă.

Rentabilitatea măsurată prin ROI (rata de randament a activelor) sau prin valoarea adăugată economică, presupune un beneficiu care depăşeşte costul capitalurilor reunite pentru a-l obţine.

Perenitatea solicită menţinerea resurselor ce vor fi pertinente, evitând accentul pe termen scurt, având în vedere dezvoltarea acestora ceea ce va permite o evoluţie ce garantează un succes durabil. Ea se bazează pe competenţele dobândite.

Controlul de gestiune este format din procesele şi sistemele care permit conducătorilor siguranţa opţiunilor strategice şi coerenţa acţiunilor curente, mai ales prin controlul de execuţie. El se concretizează prin:

- definirea metodelor de control de execuţie conforme finalităţilor;

---

[231] Anthony R. N., Govindarajan V., *Management Control Systems*, Twelfth Edition, McGraw – Hill International Edition, 2007, p. 7

Scanned with OKEN Scanner

▪ organizarea selecţiei obiectivelor anuale, planificarea şi bugetele întreprinderii, unităţilor responsabile conforme cu strategia;

▪ verificarea responsabililor unităţii care trebuie să acţioneze în sensul strategiei, printr-o evaluare coerentă a performanţelor şi un sistem de motivare;

Controlul de gestiune are în vedere:

▪ garantarea şi coerenţa ierarhiei verticale şi orizontale necesare;

▪ animarea procesului de „monitorizare" pentru a determina responsabilii să ia deciziile dorite;

▪ organizarea sistemului de informare.

Controlul de gestiune postevaluează prin:

▪ verificarea performanţelor controlului de execuţie, chiar dacă acesta se face prin autoevaluare;

▪ măsurarea perfomanţelor în organizaţie.

Un atribut al controlului de gestiune este măsurarea performanţei. Acest aspect nu poate fi abordat în afara unor obiective prefigurate de fiecare organizaţie. Pentru aceasta, trebuie să se răspundă la două întrebări:

• *pentru ce există o afacere (misiunea)?*

• *unde se îndreaptă afacerea (viziunea)?.*

Performanţa se apreciază în funcţie de obiectivele strategice. În acest sens, *Henry Mintzberg* împarte strategiile după două criterii:

• primul criteriu le grupează în *strategii statice şi dinamice*;

• al doilea criteriu le grupează în *strategii de penetrare, strategii de dezvoltare a pieţei, strategii de dezvoltare a produsului şi strategii de diversificare.*

Astfel, ***misiunea*** descrie funcţiile de bază ale organizaţiei în termeni de produse şi servicii fabricate şi prestate clienţilor, în timp ce ***viziunea*** constuie strategia, direcţia de mers a unei organizaţii şi se bazează pe flexibilitate.

Misiunea şi planificarea sunt două elemente aflate în conexiune.

Performanţa unei organizaţii poate fi măsurată diferit prin venituri, profitabilitate, randamentul investiţiilor, segment de piaţă, număr de personal, iar prin sistemele de măsurare se poate stabili dacă obiectivele au fost sau nu atinse.

Măsurarea performanţelor este legată de:

• spaţiile de responsabilitate;

• dimensiunea organizaţiei;

• autoritatea cu care sunt investiţi managerii, fără de care nu există motivaţie.

Termenul de performanţă se stabileşte ca o asociere a eficacităţii cu eficienţa. Eficacitatea înseamnă obţinerea de rezultate în cadrul unor obiective bine definite. *Eficienţa* presupune cea mai bună gestionare a mijloacelor în raport cu rezultatul.

Eficacitatea reprezintă aptitudinea organizaţiei de a-şi îndeplini obiectivele fixate. Ea se referă la măsura în care o activitate satisface o necesitate, realizează un obiectiv, îndeplineşte o funcţie. Eficacitatea poate fi pozitivă, nulă sau negativă. Ea este o caracteristică a funcţiilor organizaţiei şi a conducerii, indicând gradul de realizare, măsurat prin efecte, a acestora.

Scanned with OKEN Scanner

Eficiența semnifică măsura rezultatelor unei activități prin raportare la eforturile făcute în timpul desfășurării activității respective. În sens general, a fi eficient înseamnă a face un lucru cât mai bine cu costuri cât mai reduse.

Eficiență = Efecte/Eforturi

Termenul de eficiență este folosit mai ales în sens tehnic și are în vedere modul cum sunt utilizate resursele, respectiv rezultatul obținut pe unitate de resurse angajate (efect/efort). Prin resursele întreprinderii se înțeleg toți factorii antrenați în circuitul economic al firmei: active fixe, stocuri, resurse financiare, informații, capital ecologic, resurse umane etc. Un centru de responsabilitate este considerat eficient atunci când își realizează obiectivele cu cel mai redus consum de resurse. În calitate de element important al controlului de gestiune, contabilitatea de gestiune își asumă două scopuri majore. Ea permite identificarea celei mai bune decizii, care să influențeze faza de finalizare, în general într-un orizont anual sau pe cea a monitorizării care o urmează.

Contabilitatea de gestiune trebuie să ofere decidenților indicatori care să asigure coerența cu strategia, în condițiile unei difuziuni a responsabilității deciziilor. Astfel este necesară analiza costurilor în controlul de gestiune.

Corelarea obiectivelor întreprinderii cu mijloacele ridică problema *pertinenței*, adică „obiectivele (ca volum și calitate) trebuie să fie fixate în raport cu mijloacele existente sau mobilizabile într-un termen scurt"[232].

Controlul de gestiune caută să conceapă și să elaboreze instrumentele de informare destinate care să permită responsabililor să acționeze, realizând coerența economică globală dintre obiective, mijloace și realizări. El trebuie considerat ca un sistem de informare util în monitorizarea întreprinderii, deoarece controlează eficiența și eficacitatea acțiunilor și mijloacelor pentru atingerea obiectivelor.

Privit ca sistem, controlul de gestiune este format dintr-o componentă în care se urmărește performanța în funcție de obiective strategice, variabile și responsabili (subsistem de monitorizare) și dintr-o componentă prin care să se asigure convergența obiectivelor organizației (subsistem incitativ).

Controlul de gestiune exercită o funcție de vigilență care îl transformă în garantul coerenței dintre strategie și cotidian. Relația este interactivă. A controla înseamnă a modela percepțiile participanților și decidenților, în sensul ca finalitatea să fie îndeplinită datorită controlului, să fie ajustată dacă este necesar prin constatările efectuate în acțiune. Acest control trebuie să permită, dacă este necesar, precizarea strategiilor construite pornind de la acțiunea de rutină [233].

Misiunea controlului de gestiune, asigurarea interacțiunii dintre strategie și activitățile curente, conduce la asumarea sarcinii prioritare de a aduce siguranța că procesele de care depinde strategia sunt conduse în concordanță cu ea. Aceasta implică instalarea și menținerea condițiilor care să permită managerilor identificarea obiectivelor de maximizare a șanselor de a le îndeplini atunci când ele rămân pertinente (modificarea în timp util dacă nu mai sunt pertinente).

---

[232] Ionașcu I., Filip A. T. și Mihai S., *Control de gestiune*, ediția a II-a Editura Economică, București. 2006, p. 14

[233] Bouquin H., *Op. cit.*, p. 65-75

Scanned with OKEN Scanner

Strâns legat de riscul întreprinderii, controlul de gestiune trebuie să selecţioneze şi să calculeze parametri specifici, să măsoare pertinenţa informaţiilor, să simuleze viitorul şi traiectoria unităţii şi proiectelor sale, să servească drept instrumente de dialog, de motivare şi măsurare a performanţei, să degaje elementele esenţiale aduse la cunoştinţa partenerilor firmei, salariaţilor, clienţilor, furnizorilor sau acţionarilor, în scopul de a întări credibilitatea [234].

În literatura de specialitate românească, un sistem de control de gestiune cuprinde un proces şi o structură. Procesul se referă la ansamblul de acţiuni întreprinse, în timp ce structura priveşte adaptările organizaţionale şi informaţionale care facilitează procesul. În această concepţie, obiectivele organizaţiei (lansarea unui nou produs, accesul pe o piaţă nouă, achiziţia unui concurent, realizarea unei fuziuni etc.), fixate cu ocazia stabilirii strategiei, constituie elemente specifice pentru controlul de gestiune.[235]

14.6. Evoluţia istorică

Din punct de vedere istoric, controlul de gestiune s-a dezvoltat mai ales în marile întreprinderi nord-americane, în anii '30 ai secolului XX, pentru a răspunde unei nevoi foarte precise. În cadrul descentralizării responsabilităţilor din marile ansambluri industriale, conducerile caută să controleze de la distanţă, prin indicatori şi să aplice în mod progresiv procedurile clasice de gestiune a costurilor prin standarde şi control bugetar.

La începuturile sale, controlul de gestiune a fost marcat de principiile organizării tayloriene. În Franţa, introducerea tehnicilor controlului de gestiune este accelerată începând cu anii '50 ai secolului XX. În acea perioadă, numeroase misiuni de studiu („misiuni de productivitate") organizate în SUA permit responsabililor europeni să se iniţieze în management.

Actualmente se poate vorbi în prezent despre o „criză" a controlului şi contabilităţii de gestiune, tehnicile clasice fiind considerate inadecvate noului context concurenţial.

14.7. Apariţia unei normalizări

Organizarea contabilităţii de gestiune şi stabilirea de previziuni bugetare sunt în mod tradiţional considerate instrumente de gestiune internă, care rezultă din responsabilitatea direcţiei generale şi nu sunt supuse unei obligaţii legale sau

---

[234] Guedj N. (coordinateur), *Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise*, Editions d'Organisation, Troisème édition, Paris, 2000, p. 21

[235] În acest sens Ionaşcu I., Filip A.T., Mihai S., *Control de gestiune*, Editura ASE, Bucureşti, 2001, p. 15 ş.u.; Ionaşcu I., *Dinamica doctrinelor contabilităţii contemporane. Studii privind paradigmele contabilităţii*, Editura Economică, Bucureşti, 2003, p. 135-136. *De la calculul costurilor la orientarea comportamentelor: apariţia controlului de gestiune.*

Scanned with OKEN Scanner

normalizări. În ultimii ani se produce o evoluție considerabilă în acest domeniu, ilustrată prin introducerea de obligații specifice în dreptul contabil.

Astfel, în Franța, legea din 1 martie 1984, relativă la prevenirea și reglementarea amiabilă a dificultăților întreprinderilor, a introdus principiul unei obligații pentru întreprinderile de o anumită mărime de a întocmi documente specifice, inclusiv planul de finanțare și de a le prezenta consiliului de administrație, comisarilor de conturi și conducerii întreprinderii. Acest dispozitiv este chemat să joace un rol determinant mai ales în procedura de atenționare destinată prevenirii dificultăților. De altfel, planurile contabile din 1982 și 1999 prevăd importante dezvoltări privind principiile și definițiile contabilității de gestiune, care se impun în practică.

Pe plan internațional, IFAC (International Federation of Accountants) s-a angajat într-o activitate de normalizare, nu doar în domeniul contabilității financiare, ci și în cel al contabilității și controlului de gestiune. Astfel, Financial and Management Accounting Committee (Comitetul pentru Contabilitate Financiară și de Gestiune) publică recomandări privind definiția contabilității de gestiune, deciziile de investiții și gestiunea proiectelor[236] (vezi capitolul 1).

14.8. Perspective ale controlului de gestiune în România

În România, efectele profunde și durabile ale crizei economice, în general, au generat numeroase nevoi în materie de control de gestiune. Efectele stagnării activității economice, creșterea concurenței internaționale, inflația și turbulența mediului au crescut considerabil vulnerabilitatea întreprinderilor. *Reducerea acestei vulnerabilități implică noi metode de analiză, în scopul:*

• *creșterii reacției întreprinderii* prin conceperea unui sistem de informare ce realizează o alertă precoce și permite o adaptare rapidă la modificările de mediu, precum și o mai bună sesizare a noilor oportunități. Reactivitatea sistemului de informare este un concept central care presupune în egală măsură rapiditatea în obținerea de informații și utilizarea lor efectivă în luarea deciziilor. Această noțiune implică o concepție destul de specifică a controlului de gestiune;

• *îmbunătățirile competitivității reale a întreprinderii* printr-un diagnostic permanent al strategiilor și politicilor adoptate de întreprindere cu începere de la sistemul de informații corectat de efectele inflației și bazat pe factorii cheie de succes ai întreprinderii.

Argumentele în favoarea controlului de gestiune sunt, în esență, următoarele:

• *reflecția permanentă asupra relației Viitor = Acțiune* (relație între variabilele cheie de planificare strategică, cum ar fi: mediu, structură, obiective);

• *rapiditatea de reacție a sistemului de conducere* (măsurarea performanțelor, coerența deciziilor, fiabilitatea informațiilor, diagnostic);

• *supleţea și eficacitatea sistemului de comunicație* (motivare, gestiunea

[236] Tabără N., *Delimitări conceptuale în dezvoltarea contabilității de gestiune pe plan internațional*, Revista Finanțe, Credit, Contabilitate, nr. 2, 3 / 2001

Scanned with OKEN Scanner

conflictelor, participare, etc.).

Argumentul după care creşterea generală a factorilor de incertitudine antrenează la nerealizarea obiectivelor şi, deci, reduce interesul faţă de sistemul de control de gestiune, nu este decisiv. Din contră, întăreşte interesul faţă de sistemul de control de gestiune şi de necesitatea îmbunătăţirii sale. Realizarea unei bune reţele de comunicaţie este necesară, dar aplicarea sa rămâne problematică.

„Analiza funcţiilor întreprinderii şi luarea în calcul a sistemului de informare contabilă constituie o etapă prealabilă, dar indispensabilă pentru diagnosticul de sinteză."[237] Acest diagnostic va putea să se efectueze având ca punct de plecare bugetele şi tablourile de bord.

O atenţie deosebită se va acorda unor probleme importante, cum sunt inflaţia şi incertitudinea:

• fenomen structural şi mondial, *inflaţia* poate să perturbe gestiunea întreprinderii în măsura în care ea este durabilă şi însoţită de o stagnare relativă a activităţii economice (stagflaţie).

Efectul deformat determinat de inflaţie se exercită deodată asupra patrimoniului, asupra fluxurilor financiare şi indicatorilor de performanţă. Inflaţia provoacă efecte de iluzie monetară putând conduce la erori de gestiune la nivelul aprecierii performanţelor, politicii de amortizare, politicii de îndatorare şi previziunii de trezorerie.

• performanţele reale ale întreprinderii sunt dublu falsificate în măsura în care se compară beneficiul aparent (supraevaluat) cu capitalul propriu (subestimat). În perioada de inflaţie puternică şi de turbulenţă crescută a mediului, sistemul de control de gestiune trebuie să consacre o parte importantă urmăririi fluxurilor de exploatare şi de trezorerie pe termen scurt.

În această situaţie, cuplul inflaţie-incertitudine implică cea mai bună analiză a vulnerabilităţii şi a reacţiei sistemului de control, în timp ce pe termen mijlociu variabilele de control vor trebui mai mult să fie centrate pe competitivitatea produselor şi flexibilitatea întreprinderii.

• integrarea incertitudinii în elaborarea şi revizuirea obiectivelor pune probleme importante controlului de gestiune.

Faţă de disfuncţiile profunde caracteristice crizei şi multiplele aspecte ale cuplului inflaţie - incertitudine, conducătorul de întreprindere trebuie să găsească în controlorul de gestiune un instrument de asistare înţelept pentru a testa în mod permanent fiabilitatea sistemului de informaţii într-o optică pluridisciplinară.

Astfel, controlul de gestiune este un proces de management util în toate tipurile de întreprinderi permiţând măsurarea rezultatelor şi asigurarea că obiectivele organizaţionale sunt îndeplinite.

---

[237] Gelinier O., *Morale de la compétitivité. Leçon du Japon pour la France*, Edition Hommes et Techniques, 1981.

Scanned with OKEN Scanner

14.9. Controlul de gestiune privit ca disciplină de gestiune. Legăturile cu alte discipline de gestiune

Mult timp controlul de gestiune a fost privit ca o tehnică de calcul şi de control, fiind limitat doar la contabilitatea analitică şi la bugete.

Actualmente, controlul de gestiune este definit ca un sistem de monitorizare a întreprinderii, care intervine la toate nivelurile de decizie dintr-o întreprindere. Drept urmare sunt solicitate cunoştinţe din diverse discipline, cum sunt cele din: contabilitate, gestiune financiară, marketing, gestiunea resurselor umane, strategie.

Schematic, legătura dintre controlul de gestiune şi alte discipline de gestiune se prezintă în figura următoare: [238]

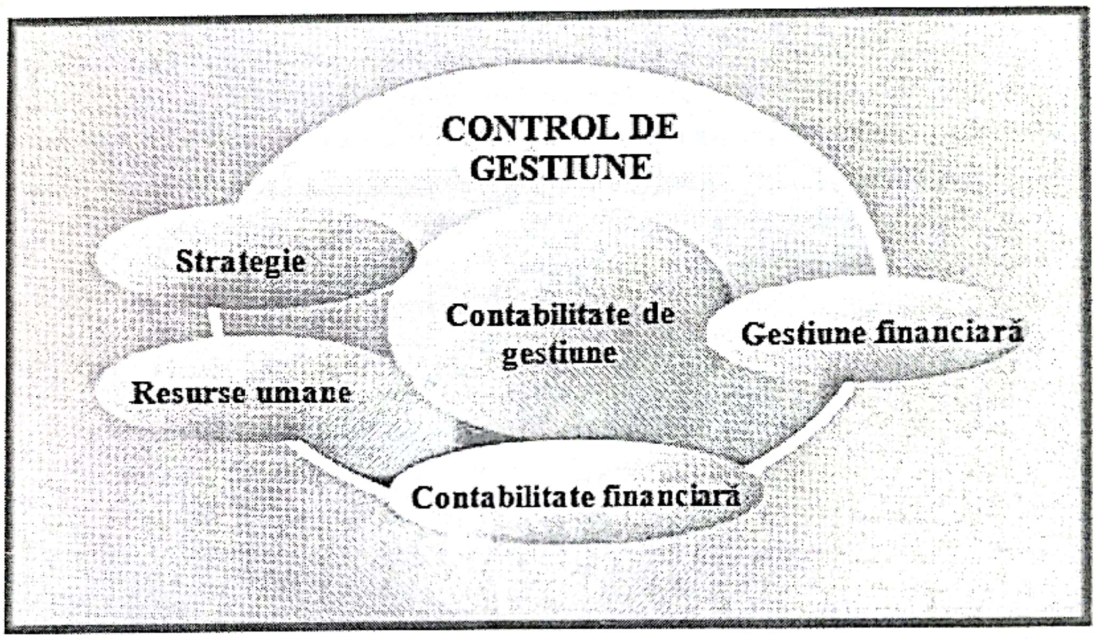


Figura nr. 14.8. - Controlul de gestiune şi legătura cu alte discipline de gestiune

Controlul de gestiune poate fi considerat o disciplină de sinteză ce poate fi studiată şi practicată doar prin cunoştinţe aprofundate în toate celelalte domenii ale gestiunii. Aplicaţiile sale de bază (centrele de responsabilitate, gestiune bugetară, analiza abaterilor) sunt utilizate de majoritatea entităţilor[239]. Astfel, controlul de gestiune este definit ca sistem de urmărire şi dirijare, care intervine la toate nivelele de decizie, integrând cunoştinţe din diverse discipline. Acesta trebuie privit sub un dublu aspect: pe de o parte ca o funcţie a întreprinderii, încadrată cu un personal calificat – controlorul de gestiune – iar pe de altă parte ca o disciplină universitară, studiată în facultăţile de gestiune a afacerilor. În universităţile occidentale, controlul de gestiune este considerat „o disciplină bogată, complexă şi în evoluţie constantă", fiind prezent în programele facultăţilor de specialitate de mai mulţi ani şi reprezintă unul din domeniile de cercetare din ştiinţele de gestiune.

---

[238] Ionaşcu I., Filip A.T. şi Mihai S., *Control de gestiune*, Editura ASE, Bucureşti, 2001, p. 10

[239] Galambert P., *Les nouveaux objectifs du contrôle de gestion, de la mesure des performances à l'intéressement aux résultats*, Les Editions d'Organisation, Paris, 1991, p. 13

Scanned with OKEN Scanner

14.9.1. Sistemul contabil

Sistemul contabil oferă, în esenţă, „materia primă" informaţională utilizată de controlul de gestiune. Informaţia de bază este constituită din înregistrarea operaţiunilor realizate zilnic în diferitele compartimente ale întreprinderii: cumpărări de materii prime sau vânzări de produse finite. Din ce în ce mai mult se observă orientarea spre un sistem unic de încadrare a acestor operaţii într-un sistem informatic integrat, care permite apoi o utilizare paralelă în contabilitatea generală şi în contabilitatea de gestiune. Controlul de gestiune este legat de evoluţia contabilităţii. El priveşte în special modelarea complexităţii, constituie un criteriu în diviziunea muncii de management şi un regulator al comportamentelor.

14.9.2. Gestiunea financiară

Controlul rentabilităţii capitalului investit conduce, într-o foarte mare măsură, toate procesele de control de gestiune. În particular, la nivelul stabilirii bugetelor financiare este necesară utilizarea multor noţiuni de analiză financiară: criterii de alegere a investiţiilor, tehnici de actualizare, nevoia de fond de rulment.

14.9.3. Marketing

Stabilirea previziunilor de vânzări şi a bugetelor serviciilor comerciale presupune o bună înţelegere a organizării funcţiei de distribuţie şi a principiilor de marketing. Noţiunea de ciclul de viaţă a unui produs este primordială pentru alcătuirea bugetului şi controlul vânzărilor. Un produs ajuns la maturitate nu pune aceleaşi probleme ca un produs aflat în declin.

14.9.4. Gestiunea resurselor umane

Cheltuielile de personal constituie adesea un element important al costului complet şi imputarea lor diferitelor produse pune probleme dificile în domeniul contabilităţii de gestiune. Sistemele de stimulare şi de remunerare sunt, în anumite cazuri, strâns legate de sistemul de control, cum este cazul în care existenţa unei prime este legată de o diferenţă de randament. Sistemele de stimulare şi motivare a angajaţiilor diferă în funcţie de criteriile pa baza cărora managerul stabileşte salariile, pe bază de vechime şi merit, însă, mai nou, în acord pe persoană sau grup.

14.9.5. Gestiunea producţiei şi influenţele sale în domeniul stocurilor şi al logisticii

Stabilirea bugetului de aprovizionare nu se poate face independent de definirea unui sistem de gestionare a stocurilor, de căutarea unei decizii optime în materie de utilizare a unor instrumente cum ar fi modelul Wilson. Menţionăm revirimentul actual al problematicii prin dezvoltarea metodei „Just-in-Time"[240].

---

[240] Tabără N., Horomnea E., *Evaluarea proiectelor de investiţii prin metoda „Just-in-time"*, Revista Finanţe, Credit, Contabilitate, nr. 11, 12 / 1999

Scanned with OKEN Scanner

14.9.6. Strategia

O atenţie cu totul specială trebuie acordată acestui domeniu care are legături foarte strânse de control.

O întreprindere operează alegeri strategice care apoi trebuie făcute operaţionale, respectiv să genereze o anumită evoluţie. În mod concret, marile orientări strategice sunt exprimate într-un plan pe termen mediu (trei sau cinci ani). În fiecare an, o tranşă a acestui plan este precizată şi detaliată sub formă de buget care serveşte drept ghid al acţiunii cotidiene şi permite iniţierea unui proces de control periodic al rezultatelor.

La nivelul strategiei globale a întreprinderii („corporate strategy"), deciziile importante privesc alegerea diversificării sau a integrării pe verticală a activităţilor, respectiv definirea domeniilor de activitate. Un constructor de automobile, de exemplu, poate avea în vedere să se diversifice în tractoare sau avioane sau să se integreze în amonte în construcţia de motoare. El are nevoie de un sistem de control care să-i permită aprecierea rentabilităţii capitalului investit în aceste operaţiuni de diversificare sau integrare.

La nivelul fiecărui domeniu de activitate („business strategy") trebuie optat în principiu pentru una dintre strategiile „generice" popularizate de M. Porter, respectiv alegerea armelor cu care se merge la „bătălia concurenţială". Se au în vedere *strategia bazată pe costuri*, strategia *de diversificare (prin marcă sau calitate)* sau *strategia de focalizare* (faptul de a alege un domeniu foarte bine precizat). În funcţie de alegerea strategică, este important să se identifice „factorii-cheie de succes" (FCS) importanţi, care vor servi drept bază a concepţiei sistemului de control, prin influenţa alegerii factorilor de performanţă de reţinut în actele de control bugetar sau în tablourile de bord. Dacă se alege strategia de cost, vor trebui stăpânite perfect costurile de fabricaţie în diferitele stadii ale procesului de producţie şi vom avea un control de gestiune „clasic", cu o urmărire atentă a abaterilor de consum şi productivitate în ateliere. În cazul unei strategii de diferenţiere, pentru produse de lux sau pentru piese din industria aeronautică, care cer o foarte înaltă fiabilitate, se va acorda o importanţă mult mai redusă costurilor şi una mult mai mare indicatorilor de calitate.

O a treia dimensiune a acestor probleme priveşte declinarea „funcţională" a strategiei. În întreprindere există o strategie comercială, una industrială, alta financiară etc. Strategia comercială se bazează pe un anumit segment al pieţei şi pe o anumită organizare a serviciilor comerciale, după tipul de clienţi sau după zone geografice. Aceasta se reflectă în delimitarea analitică destinată să urmărească performanţele prin cupluri produse-pieţe şi în structurarea centrelor bugetare de responsabilitate, dacă se urmăreşte motivarea şi dinamizarea echipelor.

În sfârşit, strategia tratează şi o chestiune fundamentală: întreprinderea participă la lupta concurenţială singură sau cu aliaţi? Aceasta este problema politicilor de alianţă, cooperare, parteneriat, franciză şi subcontractare, care ne determină să considerăm controlul de gestiune nu doar la nivelul întreprinderii, ci şi la nivelul reţelei căreia aceasta îi aparţine.

Scanned with OKEN Scanner

14.10. Legăturile cu alte discipline

Controlul de gestiune prezintă legături foarte strânse cu alte discipline.

14.10.1. Teoria generală a sistemelor

Teoria generală a sistemelor este relativ nouă şi are ca obiect sistemele, indiferent de natura şi tipul lor. Este o teorie a complexităţilor organizate, urmărind formularea principiilor, legilor, conceptelor şi modelelor sistemelor. T.G.S. este o disciplină ştiinţică de sinteză, generală, întemeiată pe o serie de discipline matematice cum sunt: teoria informaţiei, teoria jocurilor strategice, teoria deciziei, cercetarea operaţională, teoria ecuaţiilor diferenţiale, teoria probabilităţilor, topologia şi algebra abstractă.

Conceptele fundamentale sunt: sistem, informaţie, entropie, finalitate, organizare, centralizare, interacţiune, izomorfism, integralitate. Deşi este o disciplină teoretică, având ca obiect integralitatea sistemelor şi se dezvoltă ca o disciplină logico-matematică, teoria generală a sistemelor este aplicabilă empiric şi aici în special ştiinţelor tehnice. T.G.S. favorizează întregirea cunoaşterii, transferă metode, principii şi concepte între discipline, introducând precizie matematică în cercetare. Datorită acestui potenţial gnoseologic şi epistemologic a fost preluată în filozofia ştiinţei contemporane ca direcţie de cercetare care îşi propune integrarea domeniilor cunoaşterii printr-o metodologie de conceptualizare şi cercetare, unificată la nivel înalt.

Teoria generală a sistemelor este ilustrată de autori cum ar fi Von Bertalanffy, Ashby, De Rosnay. Ea arată că, într-un sistem considerat un ansamblu de elemente în interacţiune, pentru înţelegerea funcţionării, este mai importantă structura decât natura particulară a elementelor. Analiza sistemică este astfel o disciplină transversală, ale cărei modele se pot aplica în domenii foarte diverse, biologie, lingvistică, economie etc. Interesează în mod special sistemele cibernetice. Un astfel de sistem este capabil să îndeplinească un obiectiv, oricare ar fi evoluţia din mediul său, datorită unui mecanism de control prin reacţie.

Sistemul de reglare menţionat poate funcţiona în multe domenii. Într-o întreprindere, avem obiective bugetare privind cifra de afaceri sau rentabilitate, un mediu ostil care se manifestă prin concurenţă, o evaluare a rezultatelor efective prin sistemul contabil şi o reacţie asupra deciziilor prin intermediul analizei abaterilor. Un sistem de control de gestiune este un caz particular de aplicare a unui model de sistem foarte general de reglare prin reacţie. Numeroşi autori au formulat viziunea cibernetică asupra controlului de gestiune (vezi „Gestiunea prin sisteme" de Jacques Melesse, care prezintă modelul clasic al controlului de gestiune considerat un instrument de pilotaj).

Analiza sistemică interesează de asemenea prin instrumentele de analiză a instrucţiunilor privind relaţiile între subsisteme, care constituie un sistem global. În gestiunea bugetară, aceasta duce la utilizarea tablourilor matriciale intrări-ieşiri.

Scanned with OKEN Scanner

14.10.2. Teoria informației și deciziei

Informația este un element care ameliorează cunoașterea despre realitate și respectiv șansele de a lua o decizie bună. Shannon și Weaver au conceptualizat această noțiune arătând că se poate măsura cantitatea de informații aduse de o observație prin reducerea incertitudinii.

Într-un articol intitulat „La ce servesc sistemele de informații?", Jean-Louis Peaucelle, a arătat că acestea tratează datele privind trecutul, prezentul și viitorul, urmăresc în mod esențial trei finalități:

Controlul

Sistemul de informații constituie memoria organizației, care tratează datele privind trecutul, pentru a putea constitui o succesiune de imagini, care să permită controlul evoluției care detectează situațiile anormale (documente contabile periodice). Pentru aceasta, sistemul trebuie supus unui imperativ de fiabilitate.

Coordonarea

Sistemul trebuie să trateze informațiile privind prezentul pentru a coordona operațiunile între diferite servicii implicate în ciclul operațional prin comandă-livrare-facturare. Recepția unei comenzi va pune în mișcare o serie de operațiuni: lansarea în producție, fabricarea în atelier, expedierea etc. Coordonarea acestor multiple operațiuni presupune o gestiune administrativă care se bazează pe circulația de documente interne (fișe de urmărire, kanban...), cu imperativul rapidității. Astfel, când clientul nu este servit la timp, facturarea nu este promptă etc. Introducerea procedurilor informatice de tratare în timp real permite un veritabil salt calitativ în acest domeniu, rezultat din controlul operațional.

Decizia

Sistemul tratează, de asemenea, informații privind viitorul, reunind evenimentele care permit formarea unei idei despre impactul unei decizii prin informații previzionale în cadrul pregătirii bugetului. Sistemul devine atunci un instrument de ajutor al deciziei prin intermediul simulării. Modelul „volum-costuri-profit", care utilizează datele contabile oferite de metoda direct-costing, permite aprecierea oportunității deciziei unor colaborări. În această optică, este importantă pertinența modelului utilizat.

Relațiile informație, decizie, sistem de control pot fi abordate plecând de la schema clasică ce aparține lui Jean-Louis le Moigne (vezi „Sistemele de informare în organizații", PUF, Paris, 1983):

Scanned with OKEN Scanner

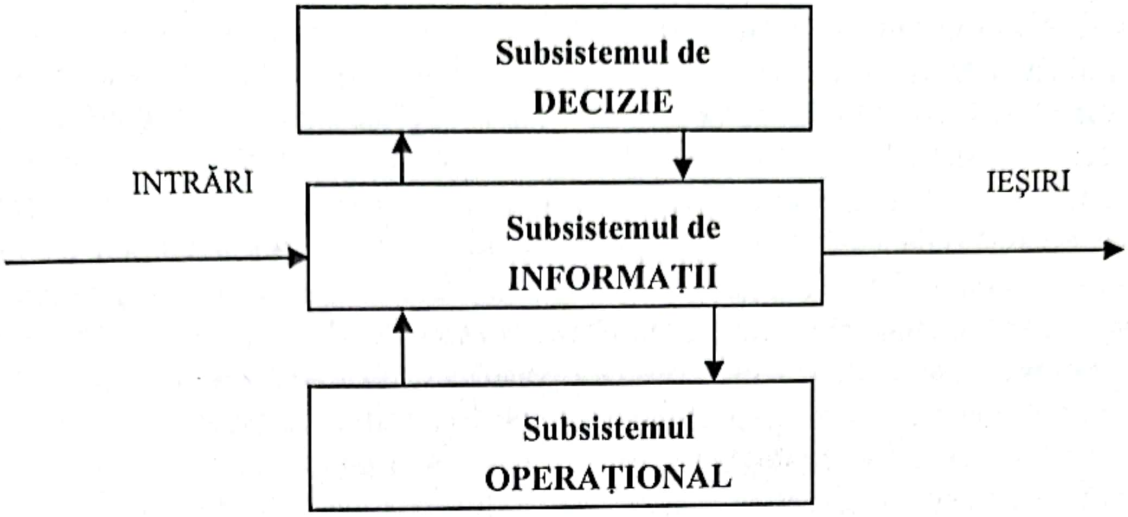


Figura nr. 14.9. - Locul subsistemului de informaţii în sistemul de gestiune

În interiorul întreprinderii considerată sistem se pot defini:

- **subsistemul operaţional,** care transformă intrările (de exemplu, materii prime) în ieşiri (produse finite vândute);
- **subsistemul de decizie,** care are un rol de pilotaj (conducere ca manager);
- **subsistemul de informaţii,** care este, între cele două niveluri precedente, un fel de filtru care furnizează subsistemului de decizie informaţiile necesare şi suficiente pentru a putea pilota (monitoriza) sistemul şi a păstra controlul prin luarea unor decizii pertinente.

14.10.3. Sociologia organizaţiilor

În anii '50, în Statele Unite, Robert Merton, alături de Talcott Parsons, încerca să prezinte dezavantajele funcţionării organizaţiilor conform postulatelor birocratice ale teoriei lui Weber. Principalele disfuncţionalităţi ale organizaţiei de tip birocratic, susţine Merton, vizează fenomenul de depersonalizare a indivizilor şi relaţiilor, rigiditatea regulilor şi normelor, ierarhia funcţională, comportamentele rutiniere, dificultatea sistemului organizaţional de a se adapta schimbării.

În aceeaşi perioadă, în Franţa se contura domeniul sociologiei organizaţiilor, avându-l ca reprezentant pe Michel Crozier care, mergând pe linia lui Merton, dezvolta teza acestuia cu privire la flexibilizarea organizaţiilor. Deoarece majoritatea cercetărilor au fost efectuate în diverse companii din Statele Unite şi Franţa, la începutul anilor '80 se constată o tentativă de constituire a unei sociologii a întreprinderii la iniţiativa lui Renaud Sainsaulieu şi Denis Segrestin. Este momentul în care se încearcă redefinirea conceptului de cultură şi abordarea instituţională a întreprinderii.

Înţelegerea problematicii organizaţiilor şi a mecanismelor de dezvoltare a acestora devine efectivă numai dacă facem apel la evoluţia în domeniul managementului organizaţional şi a teoriilor privind motivarea resurselor umane. Astfel, la sfârşitul secolului al XIX-lea cel care avea să fie considerat „părintele managementului ştiinţific", Fr. Taylor, promova unele principii care au avut drept

Scanned with OKEN Scanner

consecință neglijarea laturii umane a activității, indivizii fiind motivați pentru muncă numai în virtutea interesului financiar[241].

Există o teorie a organizațiilor care, în ultimele decenii, a trecut de la o concepție clasică normativă la una mult mai relativă și contingentă. Autorii clasici ai acestei teorii erau în căutarea unor principii universale care să permită cea mai bună funcționare a întreprinderii, de unde să rezulte recomandări valabile în toate cazurile posibile (de exemplu, principiile organizării științifice a muncii ale lui Taylor și încrederea într-un „one best way"). După aceea, dezvoltarea acestei școli a arătat că existau „factori de contingență" (mărimea, tehnologia folosită, caracterul stabil sau instabil al mediului, etc.) și că nu există o structură ideală valabilă pentru toate întreprinderile. Fiecare organizație este un caz particular și ceea ce este bun pentru o mare întreprindere industrială nu este neapărat bun pentru o unitate cu un număr redus de persoane.

Mecanismele de coordonare și control ocupă un loc preponderent în configurațiile structurale. Instalarea unui sistem de control într-o întreprindere dată apare, în această optică, drept un aspect al problemei mai generale a opțiunilor structurale. Controlul de gestiune este contingent și trebuie folosit aportul teoriei organizației pentru a înțelege caracteristicile procedurilor unui astfel de control în diferite cazuri: nu se controlează în același mod o întreprindere mică sau medie, un grup multinațional sau o organizație non-profit.

Orice tip de organizație este o rețea de putere și de negociere permanentă unde fiecare actor urmărește obținerea din partea cerorlalți a unor conduite conforme intereselor sale. Actorii fiind inegali, cei mai puternici joacă pe mai multe relații de putere, însă toți folosesc strategii și sunt imprevizibili. Astfel, toți controlează incertitudini și au un grad de putere în relațiile lor reciproce.

Ca surse ale puterii sociale, organizațiile pot cuprinde individul supus unor imperative cărora nu li se poate împotrivi. Dinamica vieții sociale ne arată că organizațiile au permanenta tendință de creștere numerică și calitativă. Aceste entități sunt omniprezente ca un mecanism vital pentru îndeplinirea obiectivelor colective, pot îndeplini scopuri obiective dincolo de aspirațiile indivizilor.

Obiectul sociologiei organizațiilor este modul de a înțelege regulile și logica după care funcționează această viață colectivă și formele de cooperare aferente[242].

14.11. Comparația cu alte forme de control

În privința cercetării științifice în controlul de gestiune pot fi identificate două orientări majore: una structuralist-funcțională și alta interpretativ-constructivistă. Pentru școala structuralist-funcționalistă, demersul cercetării este pozitivist, inspirat după științele exacte. Se consideră că performanța organizațiilor este determinată de capacitatea lor de a-și adapta variabilele interne funcție de

[241] Dashchenko, A., *Reconfigurable manufacturing systems and transformable factories*, Springer, Netherlands, 2006, pp. 24-29

[242] Giddens, A., *Sociology, 5th edition*, Polity Press, 2006, p. 748

Scanned with OKEN Scanner

constrângerile mediului. Cu alte cuvinte, o modelare mai completă a situațiilor de gestiune permite ameliorarea performanței.

Cealaltă orientare este interpretativ constructivistă.

Controlul de gestiune se diferențiază de alte discipline:

• **Auditul** implică o muncă de analiză și diagnosticare. O întreprindere poate apela la un cabinet de consultanță pentru a efectua un audit general al situației sale sau un audit limitat la o anumită funcție (audit tehnologic, comercial, juridic, finaciar...). În unele întreprinderi mari există un serviciu intern de audit care grupează inspectori care au sarcina de a controla buna aplicare a procedurilor sau a politicilor decise de către direcțiune. În domeniul contabil financiar deosebim auditul legal și auditul contractual. Auditul legal corespunde unei misiuni obligatorie prin lege într-un foarte mare număr de cazuri. Auditorul legal examinează conturile unei societăți în scopul a-și face o opinie asupra fiabilității documentelor financiare destinate acționarilor acelei societăți, fără ingerințe în gestiunea acesteia și fără a emite judecăți asupra valorii performanțelor. Auditul contractual folosește aceleași tehnici, dar este efectuat în afara oricărei obligații. Spre exemplu, în cazul unui proiect de cumpărare a unei întreprinderi, cumpărătorul solicită o confirmare a situației financiare.

• **Controlul intern** constituie un ansamblu de principii și proceduri legale privind organizarea unui sistem contabil care permite apărarea patrimoniului unei întreprinderi prin prevenirea sau descoperirea erorilor, a fraudelor și asigură fiabilitatea informațiilor financiare furnizate de acest sistem. Când un inspector financiar cercetează o societate, de obicei el începe prin a aprecia punctele tari și cele slabe ale controlului intern pentru a identifica riscurile și a orienta căutările sale (respectarea principiul separației funcțiilor); dacă nu este aplicată nicio procedură de inventar permanent, valoarea stocurilor ce figurează în bilanț este mai puțin credibilă și eventualele sustrageri din stoc sunt greu de controlat; dacă se realizează vânzări fără facturi sau facturile nu sunt numerotate, este un risc de nedeclarare de vânzări în scopul fraudei fiscale.

Concluzie

Cu privire la fundamentele teoretice ale controlului de gestiune[243], apreciem că sunt necesare următoarele precizări:

1. Referitor la **obiectivele actuale** sunt necesare:

Un sistem de obiective mai extins și mai calitativ

Studiul tehnicilor și evoluția contextului productiv au demonstrat extinderea și îmbogățirea permanentă a scopurilor controlului de gestiune. Modelul caută să verifice activitatea diferitelor module și să le compare. Pe măsură ce evoluția și delimitările structurale ale întreprinderii se complică, este dificilă corelarea acestora prin utilizarea unui model unic.

[243] Alazard C., Separi S., *Op. cit.*, p. 705-707; Guedj N., *Op. cit..*, p. 608-623

Scanned with OKEN Scanner

Decidenţii caută atât controlul rezultatelor, cât şi măsurarea performanţelor de ansamblu ale sistemului. Aceasta înseamnă extinderea obiectivelor şi instrumentelor controlului de gestiune, inclusiv integrarea lor în demersul strategic. Toate acestea conduc la apariţia unor criterii calitative şi a unor metode pentru a avea o viziune globală, interdependentă a activităţilor.

O coordonare prin urmărirea permanentă, în timp real

Pentru a urmări sistemul (întreprinderea) într-un mediu tot mai complex şi incert, decidenţii au nevoie de un sistem de informare permanent şi în timp real.

Controlul de gestiune nu trebuie să măsoare rezultatele numai după obţinerea lor, ci trebuie să ajute la luarea deciziilor în desfăşurarea proceselor strategice şi operaţionale.

2. În **definirea controlului de gestiune** se pot menţiona trei elemente esenţiale:

- Sistemul de informare privind performanţele;
- Sistemul de animare a organizaţiei;
- Un sistem care se adaptează evoluţiilor producţiei.

Controlul de gestiune privind performanţele

Actualmente, controlul de gestiune este considerat un sistem de informare care captează şi tratează în permanenţă informaţii trecute şi prezente pentru a măsura performanţele activităţii întreprinderii.

Demersul cibernetic al retroacţiunii pentru reprezentarea acestui tip de control este insuficient. El trebuie integrat într-un demers sistemic, ca un instrument de sprijinire a deciziilor strategice.

Controlul de gestiune devine atunci un sistem de informare pentru a asigura:

- Coordonarea;
- Învăţarea (experienţa) organizaţiei.

Henri Bouquin analizează acest sistem care trebuie să răspundă următoarelor întrebări:

- Pentru ce?
- Asupra cui?
- Pentru cine?

Finalitatea devine strategică, orizontul se extinde pe termen lung şi pentru toţi participanţii la activitatea organizaţiei.

Controlul de gestiune pentru animare

Într-o întreprindere considerată sistem socio-economic, controlul de gestiune trebuie să-şi asume din ce în ce mai mult un rol de animare pentru actorii organizaţiei.

Controlul de gestiune pentru sistemul de producţie actual

Evoluţiile problematicii şi restricţiilor producţiei, inclusiv ale modificărilor în structura costurilor necesită adaptări şi ameliorări ale controlului de gestiune.

Utilizarea mâinii de lucru directe drept criteriu al oricărei structuri a costului complet este pusă în discuţie, deoarece ea nu reprezintă decât 10-15% din cheltuielile întreprinderilor industriale.

Scanned with OKEN Scanner

Interdependenţele între funcţiuni, calitatea produsului şi procesului productiv, costul conceperii, mentenanţei, logisticii şi serviciilor conexe produsului nu sunt luate în considerare. Toate aceste elemente, factori de performanţă şi diferenţiere pentru concurenţă nu sunt corect integraţi în tehnicile clasice ale controlului de gestiune.

Trebuie găsite metode pentru ameliorarea pertinenţei acestui sistem de informare, esenţial pentru urmărirea strategică şi tactică a întreprinderii.

Controlul de gestiune clasic trebuie să asigure utilizarea optimă a resurselor în sensul obiectivelor generale ale întreprinderii (siguranţă şi rentabilitate financiară, creştere, perenitate). El este unidimensional (operaţional cu orizont bugetar pe termen scurt). Controlul de gestiune actual („new look") presupune obiective calitative, prin care se exprimă realităţi mai complexe, fiind multidimensional (în acelaşi timp operaţional şi strategic).

Controlul de gestiune, considerat managerul informării trebuie să influenţeze rolul stimulativ al acestuia (definirea obiectivelor şi ameliorarea comunicării) în cadrul sistemului de informare (fiabilitatea operaţiunilor şi materiei prime pentru strategie). Teoria îndeplineşte o funcţie de sistematizare şi generalizare a practicii. O teorie elevată coerentă şi inteligibilă va determina constant o evoluţie corespunzătoare a practicii. Mediul informaţional al întreprinderii influenţează nemijlocit procesul decizional. Controlul de gestiune produce în acest sens o ofertă informaţională indispensabilă.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 15

Controlul de gestiune şi teoria organizaţională

Controlul de gestiune, privit ca disciplină de studiu şi practică profesională, a evoluat în strânsă legătură cu teoriile organizaţiei.

Teoriile organizaţiei dezvoltă conceptul de „om care munceşte în contul organizaţiei". Diverşi autori au încercat să elaboreze asemenea teorii, în scopul studierii funcţionării şi conducerii organizaţiilor, precum şi a comportamentului şi a motivării membrilor acestor entităţi. Aceste teorii pun în evidenţă „metodele, tehnicile şi stilurile de management proprii fiecărei şcoli de gândire". Misiunea controlului de gestiune este de a orienta actorii în direcţia dorită de manageri.

15.1. Teoria clasică şi controlul de gestiune

Dintre reprezentanţii şcolii clasice menţionăm pe: *F.W. Taylor, H. Fayol, M. Weber, H. Ford*[244]. Şcoala clasică a dezvoltat avantajele organizaţiei de acelaşi tip, a definit organizarea ştiinţifică a muncii, modelul birocratic de conducere şi principiile fundamentale de administrare a întreprinderilor.

F.W. Taylor, inginer de profesie, a conceput viziunea mecanicistă a întreprinderii, conform căreia organizaţia este considerată un ansamblu de persoane în care fiecare îndeplineşte un anumit rol. Acest tip de organizaţie avea drept obiectiv ameliorarea productivităţii întreprinderilor industriale. El este autorul teoriei organizării ştiinţifice a muncii, care se bazează pe trei elemente:

- analiza posturilor de lucru, cu precizarea exactă a tuturor operaţiilor;

[244] Hamon C. ş.a., *Management de l' équipe commerciale*, Dunod, Paris, 2004, p. 24

• diviziunea muncii pe verticală, care presupune separarea conducerii de cei care execută sarcini;

• controlul riguros al muncii.

Organizarea ştiinţifică a muncii nu favorizează un control de gestiune dezvoltat. Controlul de gestiune se bazează pe delegarea deciziei. La acest tip de organizaţie nu se poate vorbi de delegarea deciziei, ci are în vedere centralizarea informaţiilor şi transferul controlului de la nivelul atelierului la cel al direcţiei.

Meritul lui *Taylor*, în problema controlului de gestiune şi, paradoxal, într-un mediu puţin favorabil controlului, respectiv într-un mediu centralizat, constă în crearea unui instrument de măsurare a rezultatelor: contabilitatea de gestiune şi calculaţia costurilor. De asemenea, el a permis crearea unei scări ierarhice intermediare care reprezenta o primă schiţă a descentralizării [245] prin separarea făcută între „concepţie" şi „execuţia sarcinilor", ceea ce presupune putere de decizie a cadrelor funcţionale.

Taylor nu a înţeles în întregime nevoile umane de interacţiune socială, aşa cum au fost ele explicate mai târziu de *A. H. Maslow sau Alderfer*. Aplicarea metodelor lui *Taylor* avea tendinţa de a se constitui într-un sistem mecanic în care totul avea drept etalon de măsurare eficienţa operaţiei. Eforturile lui *Taylor* au fost continuate de mulţi alţi cercetători, cum sunt *Frank şi Lillian Gilbreth*.

H. Fayol se ocupă de problema conducerii, prin definirea unei funcţii administrative. Administrarea, în viziunea lui *Fayol*, presupune previziune, organizare, comandă, coordonare şi control, având la bază o serie de principii, dintre care:

a. diviziunea muncii, respectiv specializarea angajaţilor, fie ei muncitori sau manageri, în scopul creşterii eficienţei şi a performanţelor;

b. autoritate şi responsabilitate, respectiv dreptul de a da ordine şi puterea de a pretinde supunerea;

c. unitatea decizională, în sensul că nicio persoană nu trebuie să aibă mai mult de un şef;

d. unitatea direcţiei, respectiv organizaţia trebuie să aibă un singur plan de îndeplinire a obiectivelor (dezvoltarea principiului unităţii decizonale);

e. liniile de autoritate trebuie să fie clar definite dinspre vârf către bază.

Principiile lui *Fayol* au fost, în mod evident, utile în mediul industrial al momentului respectiv. Tot el defineşte şi o serie de funcţii ale întreprinderii, respectiv: funcţia tehnică, funcţia de securitate, funcţia financiară, funcţia contabilă şi funcţia comercială.

M. Weber preconizează o organizaţie de tip birocratic cu o structură ierarhică clar definită, în care titularii posturilor sunt numiţi în funcţie de competenţele lor, utilizând ca principal mijloc de coordonare regulile şi procedurile. Şi în zilele noastre putem vorbi despre astfel de tipuri de organizaţii în diverse domenii (bănci, asigurări, etc.). De asemenea, *Weber* este şi cel care pune problema puterii în organizaţie, care se exercită prin intermediul autorităţii, distingând trei situaţii:

---

[245] Sgârdea F., *Control de gestiune*, Editura Lucman, Bucureşti, 2007, p. 29-31

Scanned with OKEN Scanner

• autoritate tradiţională (moştenită);
• autoritate carismatică (calităţile personale);
• autoritate raţională sau legală (funcţia deţinută).

Concluzionând, şcoala clasică a teoriei organizaţiilor a influenţat controlul organizaţiei prin: [246]

• controlul acţiunilor prin stabilirea de standarde şi determinarea abaterilor (control-sancţiune);
• introducerea unor proceduri şi reguli de control la nivelul întreprinderii;
• recunoaşterea controlului ca o funcţie a întreprinderii.

Controlul de gestiune va fi influenţat de şcoala relaţiilor umane, care a permis considerarea factorului uman în funcţionarea entităţii şi, implicit, în exercitarea controlului de gestiune. Una din teoriile recente care are o influenţă asupra controlului de gestiune este teoria contractuală a firmei, formată dintr-un ansamblu de reflecţii teoretice şi ipoteze care au ca obiectiv să explice existenţa şi funcţionarea firmei. Această teorie include două curente mai importante: analiza bazată pe costurile de tranzacţie şi teoria de agenţie.

15.2. Şcoala relaţiilor umane şi controlul de gestiune

Faţă de disfuncţionalităţile organizaţiei tayloriene sau birocratice, o serie de teoreticieni şi-au îndreptat atenţia asupra studierii factorilor de motivare. Controlul de gestiune intră sub influenţa şcolii relaţiilor umane, care a permis luarea în considerare a factorului uman în funcţionarea întreprinderii.

Şcoala relaţiilor umane are în centrul atenţiei raporturile dintre organizaţie şi individ, fiind reprezentată de o serie de personalităţi cum sunt: *A. H. Maslow, E. Mayo, D. McGregor, Fr. Herzberg, C. Argyris.*

E. Mayo a condus cercetări referitoare la dependenţa dintre productivitate şi condiţiile de muncă. Investigaţiile sale sunt referitoare la comportamentul uman, obiectivele originale constând în determinarea factorilor de influenţă asupra performanţelor muncitorilor. În urma investigaţiei, el a subliniat importanţa relaţiilor de grup şi consecinţele climatului psihologic, considerând individul ca o stare socială aflată în interdependenţă cu ceilalţi angajaţi, resimţind satisfacţii sau insatisfacţii din apartenenţa lor la un anumit grup, rezultate din nevoile lor sociale.

A. H. Maslow este cel care a realizat o ierarhizare a nevoilor pe care omul caută să le satisfacă, demonstrând că numai factorii de motivare sunt singurii care nu pot fi satisfăcuţi.

---

[246] Ionaşcu I., Filip A. T. şi Mihai S., *Control de gestiune*, ediţia a II-a Editura Economică, Bucureşti. 2006, p. 30

Scanned with OKEN Scanner

La baza „piramidei" lui *Maslow* sunt aşezate nevoile fiziologice, de securitate şi cele sociale, iar în vârful piramidei se află nevoile de stimă şi de autorealizare [247].

Conform teoriei nevoilor umane, pe care a elaborat-o în 1954, motivaţia se bazează pe satisfacerea nevoilor umane. [248] Premisele teoretice pot fi sintetizate:

- toate persoanele au nevoi care subliniază structura lor motivaţională;
- după ce nevoile de bază sunt satisfăcute, acestea nu „conduc" pentru mult timp comportamentul;
- nevoile satisfăcute nu sunt motivatoare;
- după ce nevoile de bază ale lucrătorilor încep să fie satisfăcute, apar nevoi de ordine mai înaltă considerate forţe motivatoare.

D. McGregor este autorul teoriilor X şi Y[249] care, punând în evidenţă legătura interactivă dintre organizaţie, structura sa, stilul de management şi motivaţiile personalului.

Teoria X susţine că fiinţele umane au o aversiune inerentă faţă de muncă şi caută pe cât posibil să o evite. Majoritatea oamenilor trebuie să fie conştientizaţi, controlaţi, ameninţaţi şi pedepsiţi pentru a-i determina să muncească; ei preferă să fie îndrumaţi, evită responsabilitatea, au relativ puţine ambiţii şi doresc securitatea înainte de toate.

Teoria Y susţine că oamenilor nu le displace munca în mod inerent; munca poate fi o sursă de satisfacţii. Oamenii pot exercita autoconducere şi autocontrol în vederea realizării obiectivelor încredinţate lor. Oamenii învaţă să accepte dar şi să-şi asume responsabilităţi. Potenţialul intelectual al majorităţii oamenilor este doar parţial utilizat la locul de muncă.

În esenţă, teoria X prezintă o viziune negativă asupra omului, considerând că este lipsit de ambiţie, fuge de muncă, evită responsabilităţile, iar pentru a lucra efectiv trebuie supravegheat îndeaproape. Teoria Y, dimpotrivă, vede pozitiv omul şi presupune că poate exercita autoconducerea, acceptă responsabilităţi, iar munca este o necesitate naturală ca şi odihna sau distracţia.

Conform teoriilor X şi Y, comportamentul organizaţional presupune că în circumstanţe propice, oamenii şi organizaţiile se vor dezvolta şi prospera împreună. Managerii pot învăţa să declanşeze energiile şi creativitatea.

---

[247] Teoria ierarhiei nevoilor, dezvoltată în lucrarea *Motivaţie şi personalitate* (1970), are la bază următorul postulat: „odată ce nevoile fiziologice (hrana, locuinţa, securitate personală) au fost satisfăcute, nevoile de tip superior (amiciţie, stimă, autodesăvârşire etc.) vor întregi potenţialul uman şi personalitatea individului".

[248] O privire generală asupra teoriei nevoilor lui A. Maslow este prezentată în articolul din revista „Psychological Review" (1943) – *A Theory of Human Motivation.*

[249] În 9 aprilie 1957 Douglas McGregor a ţinut discursul "The Human Side of Enterprise" la Fifth Anniversary Convocation Scolii de Management Industrial, din cadrul Institutului de Tehnologie din Massachusetts, unde a lansat Teoria X şi Teoria Y referitoare la comportamentul organizaţional şi teoria organizaţională.

Scanned with OKEN Scanner

W. Ouchi [250] este cel care a elaborat *teoria Z* care presupune că pentru a se ajunge la finalizarea unei acţiuni este nevoie de realizarea consensului prin folosirea compromisului între manageri şi executanţi. Aceasta evidenţiază virtuţile managementului participativ şi întăreşte aspectele pozitive ale *teoriei Y.* Teoria Z subliniază următoarele:

- accentul trebuie pus pe elaborarea prin consens a deciziilor;
- încrederea este punctul crucial al relaţiilor dintre manageri şi subordonaţi;
- importanţa deosebită are responsabilitatea individuală;
- orientarea spre angajarea pe termen lung a personalului;
- evaluarea performanţei şi promovarea sunt relativ incerte.

F. Herzberg explică atitudinea omului la locul de muncă prin acţiunea factorilor de motivaţie, care depind de conţinutul muncii şi a factorilor de insatisfacţie, ce provin din contextul muncii. Nevoile primare (fiziologice şi de securitate) provoacă o puternică nemulţumire dacă nu ar fi satisfăcute, dar nici saţietatea lor nu motivează organizaţia. Singurul aspect avut în vedere în satisfacerea nevoilor superioare (apartenenţă, stimă, realizare) ar fi cel al motivării.

Herzberg a creat conceptul de îmbogăţire a sarcinilor, care are drept consecinţă creşterea nivelului de responsabilitate a salariatului. Spre exemplu, într-o bancă personalul acesteia se ocupă atât de îndeplinirea sarcinilor de primire a clienţilor, cât şi a celor de consiliere a acestora.

15.3. Managementul prin obiective

Sistemul de animare cel mai răspândit, inspirat de fundamentele teoretice specifice, este *managementul prin obiective* (*MBO - Management by objectives*), cel mai larg utilizat sistem de planificare, luare de decizii si control [251].

Considerat a fi unul dintre cele mai complexe şi mai răspândite sisteme de management şi, totodată, controversat de către o parte a specialiştilor, managementul prin obiective poate fi definit ca un „instrument managerial axat pe determinarea riguroasă şi derivarea obiectivelor până la nivelul posturilor şi executanţilor implicaţi nemijlocit în stabilirea lor şi corelarea recompenselor/ sancţiunilor cu gradul de realizare a acestor obiective".

Într-o altă concepţie, managementul prin obiective este considerat ca un sistem managerial cuprinzător care integrează în manieră sistemică mai multe activităţi manageriale de bază, direcţionate în mod concis către realizarea eficientă şi efectivă a obiectivelor individuale şi ale organizaţiei. Esenţa tuturor programelor management prin obiective o reprezintă un set de proceduri, care începe cu stabilirea obiectivelor şi continuă cu o fază de planificare, un proces de control şi

---

[250] În 1981, alături de Teoria X şi Teoria Y ale lui Douglas McGregor, a apărut şi teoria Z ce aparţinea lui William Ouchi, profesor american de origine japoneză, descrisă şi în lucrarea sa *Theory Z*, Avon Books, New York, 1993.

[251] Termenul management prin obiective a fost introdus de Peter Drucker in 1954 (The Practice of Management) şi a mai fost numit managementul scopurilor sau management pe bază de rezultate.

Scanned with OKEN Scanner

un sistem periodic de revizuire, urmat de o evaluare a performanţelor.

Acest sistem presupune un grad ridicat de implicare a managerilor şi subordonaţilor de la fiecare nivel al organizaţiei, stabilind obiective pentru fiecare manager şi unitate, în acord cu obiectivele organizaţionale, scopul fiind acela de a oferi subordonaţilor posibilitatea de a-şi exprima părerea în stabilirea obiectivelor şi de a le oferi o imagine clară a ceea ce au de făcut. Prin aceasta, se doreşte stabilirea de legături solide între funcţiile de planificare şi control şi depăşirea eventualelor obstacole care ar putea să conducă la eficienţa scăzută a planificării.

Sistemul constituie o modalitate de descentralizare dacă managementul de vârf lasă libertate centrelor de responsabilitate în alegerea mijloacelor necesare realizării obiectivelor fixate. Astfel, centrul va fi apreciat în termeni de eficacitate, adică asupra capacităţii acestuia de a îndeplini obiectivele. În timp, managementul prin obiective a suferit multe transformări, de la modalitatea de evaluare a performanţelor la instrument pentru motivarea indivizilor, iar mai recent este utilizat ca mijloc pentru planificarea strategică.

O astfel de metodă de management a fost implementată şi de întreprinderi producătoare de medicamente care şi-au mărit semnificativ rezultatele financiare.

Structurarea managementului a prevăzut alocarea unor bugete de venituri şi cheltuieli şi a unor sarcini clar stabilite pentru fiecare departament din echipa de conducere, concomitent cu descentralizarea proceselor de management.

Avantajele implementării managementului prin obiective:

• determină pe manageri să se gândească la planuri prin care vor obţine rezultate, la organizarea şi personalul necesare pentru acestea, la resursele ce vor trebui antrenate pentru a asigura că obiectivele sunt realizate. Nu există stimulent mai bun pentru control şi un mod mai bun pentru a şti standardele pentru control decât un set de obiective clare;

• clarifică organizarea, în sensul că determină pe manageri să corecteze şi să clarifice organizarea privind structura, delegarea de autoritate, descentralizarea;

• încurajează personalul să se angajeze în realizarea obiectivelor, aceştia având ocazia să-şi aplice ideile în programele de planificare, să înţeleagă aria autorităţii proprii şi să obţină ajutorul superiorilor pentru a fi siguri că pot să-şi realizeze obiectivele;

• ajută la dezvoltarea controlului eficient, care implică măsurarea rezultatelor şi acţiuni de corectare a abaterilor de la plan în scopul atingerii obiectivelor.

Principalele instrumente utilizabile în contextul managementului prin obiective sunt materializate prin diagnosticare, extrapolare, metoda scenariilor, studii de piaţă, delegare, şedinţă, managementul prin bugete, regulamentul de organizare şi funcţionare, organigrama, descriptorii de funcţii, fişele de post etc.

Managementul prin obiective se confruntă şi cu un set de limitări, datorate în principal problemelor de comportament ale personalului, eforturilor apreciabile îndreptate în direcţia aplicării managementului prin obiective, dificultăţii stabilirii de obiective individuale pentru toate posturile din interiorul organizaţiei.

Scanned with OKEN Scanner

15.4. Noile teorii economice şi controlul de gestiune

Teoria contractuală a firmei este una dintre teoriile recente cu influenţă asupra controlului de gestiune, formată dintr-un „ansamblu de reflecţii teoretice şi ipoteze care au ca obiectiv să explice existenţa şi funcţionarea firmei". [252]

Teoria include două curente mai importante:

- analiza bazată pe costurile de tranzacţie;
- teoria de agenţie.

Teoria contractuală, construită în jurul noţiunii de „agenţie" (*în engl. agency* cu semnificaţia de *delegare*), analizează relaţiile dintre persoane numite „principali" şi alte persoane numite „agenţi", cărora le sunt încredinţate de către prima categorie gestiunea intereselor acestora.

O astfel de relaţie este definită ca un contract în care una sau mai multe persoane a recurs la serviciile alteia pentru a realiza în numele său o anumită sarcină, oricare ar fi şi presupune *o delegare de natură decizională* la agent[253].

Teoria agenţiei consideră întreprinderea ca o ficţiune legală, ca un nod al unui ansamblu de contracte. Acţiunea fiecăruia dintre cei implicaţi se presupune că este ghidată exclusiv de raţionalitatea economică. Sistemul de coordonare a activităţilor care se bazează pe relaţiile de mandat generează costuri de natură politică şi contractuală. Existenţa conflictelor de interese ataşate fiecărei relaţii de agenţie, mandatarul riscând să acţioneze de o manieră contrară intereselor mandantului, conferă variabilelor contabile un rol determinant în urmărirea executării contractelor.

La început, teoria agenţiei s-a aplicat atât în relaţiile între acţionari şi manageri cât şi la cele dintre acţionarii şi creditorii întreprinderii dar, mai apoi, şi la relaţia dintre manageri şi salariaţi. Deoarece delegarea constituie unul din modurile de gestiune a organizaţiei, teoria agenţiei prezintă un interes deosebit pentru controlul de gestiune, în special prin costurile care sunt ocazionate de această delegare. Se consideră că primele două categorii de costuri de agenţie sunt în legătură cu exercitarea controlului: costurile de supraveghere şi de stimulare şi costurile privind obligaţiile. Controlul furnizează mandatarului instrumentele pentru justificarea acţiunilor şi rezultatelor sale. De altfel, orice formă de incitare bazată pe delegarea şi responsabilizarea salariaţilor se încadrează în schema teoriei agenţiei. Aceasta din urmă poate fi considerată ca o nouă abordare în controlul de gestiune care ar putea furniza o bază conceptuală pentru modelarea şi înţelegerea relaţiilor dintre controlor şi controlat.

Teoria pozitivă a contabilităţii se bazează pe modalităţile de reglare a acestor relaţii de agenţie. Ideea care stă la baza teoriei agenţiei este de a clarifica mecanismele de control care să permită rezolvarea conflictelor de interes, de a propune soluţii cu care principalul să obţină de la agent ceea ce doreşte. Se impune un sistem de obligaţii şi de control asupra mandatarului, ce presupune costuri:

---

[252] Ionaşcu I., Filip A. T. şi Mihai S., *Control de gestiune*, ediţia a II-a Editura Economică, Bucureşti. 2006, p. 30-33

[253] Sgârdea F., *Control de gestiune*, Editura Lucman, Bucureşti, 2007, p. 35

Scanned with OKEN Scanner

• *de supraveghere şi stimulare* în scopul orientării comportamentului agentului, cum sunt sistemele de cointeresare a angajaţilor prin sistemul primelor sau participării la profit;

• *de obligare*, suportate de agent pentru a garanta acţiunile sale faţă de „principal", cum sunt costurile presupuse de contractarea unei asigurări de răspundere civilă de către agent;

• *reziduale*, corespunzătoare diferenţei dintre rezultatul acţiunii agentului în contul principalului şi rezultatul pe care agentul îl putea obţine dacă acţiona astfel încât să maximizeze efectiv utilitatea principalului (cost de oportunitate).

Toate aceste costuri sunt denumite *costuri de agenţie.*

Considerăm că obiectivul acestei teorii este de a explica modalităţile în care diferite aranjamente contractuale şi mecanisme instituţionale reuşesc să minimizeze costurile asociate unor asemenea probleme, prin limitarea comportamentelor oportuniste în cadrul înţelegerilor contractuale.

Pentru controlul de gestiune teoria agenţiei prezintă interes deoarece delegarea (descentralizarea) este unul din modurile de gestiune a organizaţiei între manageri şi salariaţi. Primele două categorii de costuri de agenţie prezentate mai sus sunt în legătură cu exercitarea controlului, care constituie un element esenţial în funcţia de supraveghere şi în cea de stimulare (incitare) şi care furnizează mandatarului instrumentele pentru justificarea acţiunilor şi rezultatelor.

Într-o viziune contractuală, întreprinderea poate fi privită şi ca o „reţea de centre de responsabilitate"[254] în care managerii de vârf delegă diferitelor structuri resurse şi responsabilităţi.

[254] Ionaşcu I., *Op. Cit.*, p. 31

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 16

Evoluția contabilității și consecințele asupra controlului de gestiune

16.1. Contabilitatea integrată: un instrument de gestiune performant

Contabilitatea constituie sistemul de informare economică cel mai adecvat nevoilor întreprinderii, deşi nu reprezintă unica sursă de informare a acesteia. Măsurarea performanţelor obținute în activitatea firmei presupune utilizarea contabilității, deoarece exprimarea rezultatului exploatării se concretizează şi se verifică prin patrimoniul întreprinderii ținând seama de evoluția bilanțului.

Oferta informațională a contabilității a crescut substanțial, datorită progreselor înregistrate de tehnologia informatică, cât şi a celor obținute în evoluția profesiei contabile. Menționăm în acest context ameliorarea competenței prin stăpânirea unor metode şi tehnici adecvate.

Tehnologia informației a progresat extrem de repede în ultimii ani. Elemente hardware şi software din ce în ce mai sofisticate facilitează competiția pe piață, deoarece implementarea unui sistem complex de contabilitate de gestiune este posibilă azi în orice organizație, indiferent de natură sau mărime. În anul 1999, profesorul J.A. Smith a realizat un studiu în care demonstra importanța utilizării tehnologiilor în sistemul contabil al întreprinderii. Studiul a arătat că şi în cazul unei entități mici, performanța acesteia creşte concomitent cu intensitatea utilizării noilor tehnologii. Autorul a consemnat câteva întrebări esențiale de la care trebuie să pornească un manager dacă vrea să implementeze o strategie bazată pe IT[255]:

1. Ce fel de informații voi culege?

[255] Smith, J., *Handbook of Management Accounting*, Fourth edition, CIMA Publishing, 2007, p. 3

2. Cum trebuie să transmit informaţia?
3. Cu ce pot stoca informaţia?
4. Cum intenţionez să procesez informaţia?

Noile tehnologii de informare şi comunicare au permis sistemului contabil să se adapteze în mod operativ evenimentelor reflectate. Au apărut astfel sistemele de gestiune a fluxurilor de operaţiuni care vehiculează în mod automat şi în timp real informaţii contabile caracterizate prin fiabilitate şi relevanţă. Pornind de la baze de date, se pot elabora indicatori contabili-financiari, tablouri comparative şi rezultate consolidate, după metode diferite, multicriteriale şi multidimensionale.

Prin integrarea datelor contabile şi de gestiune, contabilitatea şi-a extins oferta de servicii comparativ cu alte metode şi sisteme. Performanţa funcţiei contabil-financiare s-a ameliorat evident şi prin modernizarea instrumentelor de lucru, ceea ce a permis obţinerea unei mai bune calităţi a conturilor şi reducerea duratei de întocmire.

În această direcţie, obiectivul este de a întocmi în acelaşi timp, bilanţul, contul de rezultate după natura cheltuielilor (contabilitatea financiară), contul de rezultate după funcţiuni (unul dintre instrumentele contabilităţii de gestiune), a tabloului de finanţare şi a analizei fluxurilor de trezorerie.

Această idee este naturală, deoarece modelul contabil, prin caracterul său, face posibilă o verificare a coerenţei documentelor.

Principiul contabilităţii integrate constă în a asocia oricărei înregistrări:

- data şi identificarea operaţiei (cod furnizor, număr factură etc.);
- conturile;
- suma;
- identificarea obiectului operaţiei: cumpărare de materii prime, vânzare, plată, încasare, variaţia stocurilor;
- explicaţii şi alte informaţii utile.

Datele pe care documentul contabil le conţine au corespondenţă în diverse fişiere (clienţi, furnizori). Dispunem astfel de o contabilitate transformată în bază de date. J.C. Dormagen arată că aceasta permite o descentralizare a sesizării datelor, ceea ce îi conferă entităţii contabile înţelegerea mai bună a operaţiilor.

Esenţa inovaţiei propusă de J.C. Dormagen prin contabilitatea integrată o constituie adăugarea la schemele tradiţionale a unei a treia dimensiuni care este obiectul tranzacţiei şi a noţiunii de cont de joncţiune, care permite demultiplicarea tranzacţiilor în faze succesive.

La ora actuală, există trei mari sisteme informatice care influenţează managementul lanţului valoric.

Enterprise Resource Planning (ERP) – Planificarea resurselor întreprinderii

Integrează informaţii interne şi externe de management din întreaga organizaţie, la nivelul finanţelor, contabilităţii, producţiei, vânzărilor, etc. Sistemele ERP automatizează aceste activităţi printr-o aplicaţie software integrată. Scopul lor este de a facilita fluxul de informaţii între toate funcţiile din interiorul

Scanned with OKEN Scanner

entității și de a gestiona conexiunile părților interesate din afară. Acestea pot rula pe o varietate de configurații hardware și rețele, folosind de obicei o bază de date și prezintă, în general, următoarele caracteristici:

- funcționează în timp real, fără a depinde de actualizări periodice;
- o bază de date comună, care sprijină toate aplicațiile;
- o privire unitară asupra fiecărui modul în parte;
- instalarea sistemului fără o integrare a datelor de către departamentul IT.

În 1990, Gartner Group a implementat în premieră acronimul ERP, ca o extensie a cerințelor de planificare materială (MRP), planificarea resurselor de producție și elaborarea unor programe integrate. Nu toate pachetele ERP au fost dezvoltate de la o bază de producție. Vânzătorii au început de la contabilitate, mentenanță și resursele umane. Până la mijlocul anilor 1990, sistemele ERP abordau toate funcțiile de bază ale unei întreprinderi. Dincolo de corporații, guvernele și organizațiile non-profit au început, de asemenea, să le utilizeze.

Anul 2000 și adoptarea monedei Euro au provocat o perturbare a vechilor sisteme. Multe companii au profitat de această ocazie pentru a le înlocui cu astfel de sisteme ERP. Atunci a fost momentul culminant al acestei tehnologii. Punerea în aplicare a ERP-urilor este mult mai dificilă (cu implicații politice) în organizațiile descentralizate, deoarece prezintă diverse procese, reguli de afaceri, date semantice, ierarhii autorizate și centre de decizie. Configurarea unui astfel de sistem este în mare măsură o chestiune de echilibrare a modului de funcționare dorit de client, cu modul în care acesta a fost proiectat pentru a lucra.

Sistemele sunt construite pe mai mulți parametri care modifică funcționarea lor. De exemplu, o organizație poate selecta tipul de inventar contabil dorit – FIFO sau LIFO – dacă dorește să afle venitul pe unitate geografică, linie de produse sau canalul de distribuție și dacă merită să plătească pentru costurile de transport atunci când un client returnează o comandă. Multe organizații nu au suficiente competențe interne în implementarea unui ERP, apelându-se la o echipă de consultanță din afară, inclusiv pentru selectarea vânzătorului, planificare, formare profesională, configurare/personalizare, testare, implementare, livrare.

Supply Chain Management (SCM) – Gestiunea lanțului de aprovizionare

Reprezintă gestionarea unei rețele de întreprinderi interconectate implicate în furnizarea unor pachete de produse și servicii cerute de consumatorii finali. Acesta cuprinde circulația și depozitarea materiilor prime, procesul de inventar și produse finite din punct de plecare la punctul de consum (lanțului de aprovizionare).

Realizează o coordonare sistemică, strategică ale funcțiilor tradiționale ale întreprinderilor și tactici utilizate în aceste funcții în cadrul unei entități, în special cele din lanțul de aprovizionare, în scopul îmbunătățirii performanței pe termen lung a fiecărei entități în parte și pe întreg ansamblul lanțului. Sistemul reprezintă o abordare interfuncție ce include gestionarea mișcării de materii prime într-o organizație, anumite aspecte ale prelucrării interne a materialelor în produse finite și mișcarea de produse finite din organizație spre consumatorul final.

Scanned with OKEN Scanner

Organizaţiile care depun eforturi de concentrare asupra competenţelor de bază şi pentru a deveni mai flexibile, reduc dreptul de proprietate asupra surselor de materii prime şi canale de distribuţie. Aceste funcţii sunt tot mai mult externalizate către alte entităţi care pot efectua activităţile mai bine sau având costuri mai mici. Efectul este de a creşte numărul de organizaţii implicate în satisfacerea cererii clienţilor, reducând în acelaşi timp controlul managerial al operaţiunilor zilnice de logistică. Un control mai redus şi tot mai mulţi parteneri în lanţul de aprovizionare au dus la crearea conceptelor referitoare la acest sistem. Scopul este de a creşte încrederea şi de a îmbunătăţi colaborarea între partenerii implicaţi în lanţul de aprovizionare, vizibilitatea stocurilor şi viteza de mişcare.

Customer Relationship Management (CRM) – Gestiunea relaţiilor cu clienţii

Customer relationship management (CRM) constituie o strategie utilizată pe scară largă pentru administrarea interacţiunilor între entitate şi consumatori, clientelă şi perspectivele vânzărilor. Obiectivele generale sunt de a găsi, atragerea şi câştigarea de noi clienţi, păstrarea celor existenţi şi reducerea costurilor de marketing. Instrumentele şi fluxurile de lucru pot fi complexe, mai ales pentru întreprinderile mari. Aceste instrumente au fost anterior limitate la: monitorizarea şi înregistrarea interacţiunilor şi comunicaţiilor. Soluţiile software utilizate în prezent urmăresc obţinerea diverselor contracte, a unor părţi de piaţă, oportunităţi, precum şi canale de vânzare suplimentare. De cele mai multe ori, implementarea prezintă iniţiative izolate în funcţie de nevoile proprii ale fiecărui departament. Sistemele care încep în mod dezbinat au drept consecinţă faptul că procesele decizionale tind să se separe în sisteme incompatibile şi disfuncţionale.

16.2. Controlul de gestiune şi modernizarea instrumentelor de tratare a informaţiei contabile

Tehnicile şi instrumentele contabile moderne prezintă informaţia de gestiune în forme perfect lizibile şi sugestive, ceea ce generează efecte pozitive asupra controlorilor de gestiune.

În primul rând, prin aceste instrumente informaţia se distribuie în mod operativ tuturor utilizatorilor. În aceste condiţii, managerul dispune de informaţii fiabile, conforme normelor contabile şi regulilor interne de gestiune, fiind capabil să măsoare şi să realizeze corecţiile care se impun.

Prin autocontrol are loc o creştere substanţială a calităţii informaţiilor.

În al doilea rând, instrumentele integrate sunt cunoscute şi urmărite atât de informaticieni cât şi de contabili, adevăraţii producători ai informaţiilor financiar-contabile. Controlul de gestiune solicită o mare flexibilitate în informare, absolut necesară pentru evoluţia rapidă, într-o lume în continuă schimbare. Această exigenţă obligă contabilii să pună pe primul plan al preocupărilor satisfacerea obiectivelor urmărite de controlorii de gestiune. Ei trebuie să accepte spiritul

Scanned with OKEN Scanner

principiilor contabile, dintre care menţionăm pe cele al permanenţei metodelor, prudenţei şi cel al necompensării.

Controlul de gestiune este situat actualmente între funcţia contabilă din ce în ce mai performantă şi funcţiile operaţionale care dispun nemijlocit de informaţii utile luării deciziilor.[256] În aceste condiţii este necesară utilizarea conducerii pe bază de sisteme care:

- administrează costurile, dar şi valoarea, pe baza unor indicatori de performanţă;
- are în vedere schimbarea şi nu stabilitatea, reconstruind standardul de performanţă în mod continuu şi înlocuind o funcţiune de diagnostic permanent (identificarea continuă a obiectivelor);
- asigură în mod continuu adecvarea acţiunilor şi comportamentelor la obiectivele întreprinderii (urmărirea îndeplinirii strategiei în organizaţie);
- informaţiile sunt distribuite, respectiv utilizate de operatori şi repartizate diferiţilor actori ai întreprinderii.

Sistemele de gestiune nu îndeplinesc în mod spontan aceste condiţii. Ele trebuie concepute pentru a le satisface şi ajusta în mod continuu.

16.3. Contabilitatea şi controlul de gestiune

Dezvoltarea controlului de gestiune în Europa a avut loc la jumătatea secolului trecut, după modelul întreprinderilor americane. Deşi mai puţin evoluată, contabilitatea avea drept principal obiectiv determinarea costului de producţie şi a costului complet comercial.

Toate elementele constitutive ale cheltuielilor de exploatare erau calculate în detaliu, din momentul când se determina o unitate de lucru reprezentativă. Se calcula astfel un cost real al energiei consumate (kwh), costul orei prestate de mentenanţă pe meserii, costul real al manoperei directe şi indirecte pe categorii. Cheltuielile erau astfel repartizate şi redistribuite încât permiteau o cunoaştere precisă a costurilor complete ale produsului final. În acest mod a fost posibilă evaluarea corectă a stocurilor, producţiei în curs de execuţie şi a celei finite.

Schimbările aduse de controlul de gestiune în SUA au introdus gestiunea previzională şi controlul bugetar. Au fost extinse metoda coeficienţilor şi a costurilor standard, până atunci puţin aplicate în Europa. Sub impulsul controlului de gestiune, contabilitatea de gestiune devine din ce în ce mai detaliată.

Controlul de gestiune se sprijină esenţial pe contabilitate pentru a asigura producţia de informaţii de gestiune într-o relaţie de tip clienţi-furnizori.

---

[256] Lorino P., *Le contrôle de gestion stratégique, La gestion par les activités*, Dunod, Paris, 1991, p. 76

Scanned with OKEN Scanner

16.4. Principiile şi rolul controlului de gestiune în conducerea întreprinderii

Principiile fondatoare ale controlului de gestiune sunt:

• *principiul responsabilităţii (delegării)*, respectiv primirea de responsabilităţi de la un superior. Delegarea înseamnă control, responsabilitatea implică justificare;

• *principiul controlabilităţii performanţelor care revin structurii respective*;

• *principiul exhaustivităţii*, presupune reducerea riscului diminuării performanţelor previzionate prin atribuirea fiecărui post din bilanţ şi contul de rezultate unui centru de responsabilitate.

Controlul de gestiune este prezent în fiecare etapă de alegere, proiectare, stabilire de strategii, ipoteze, activităţi, cât şi în etapa de evaluare şi simulare a strategiilor alese. Rolul acestuia este de a identifica aspectele slabe sau care nu produc performanţă şi de a furniza corecţiile necesare. Rolul, precum şi sarcinile corespunzătoare fiecărui ciclu de gestiune se prezintă în figura următoare.

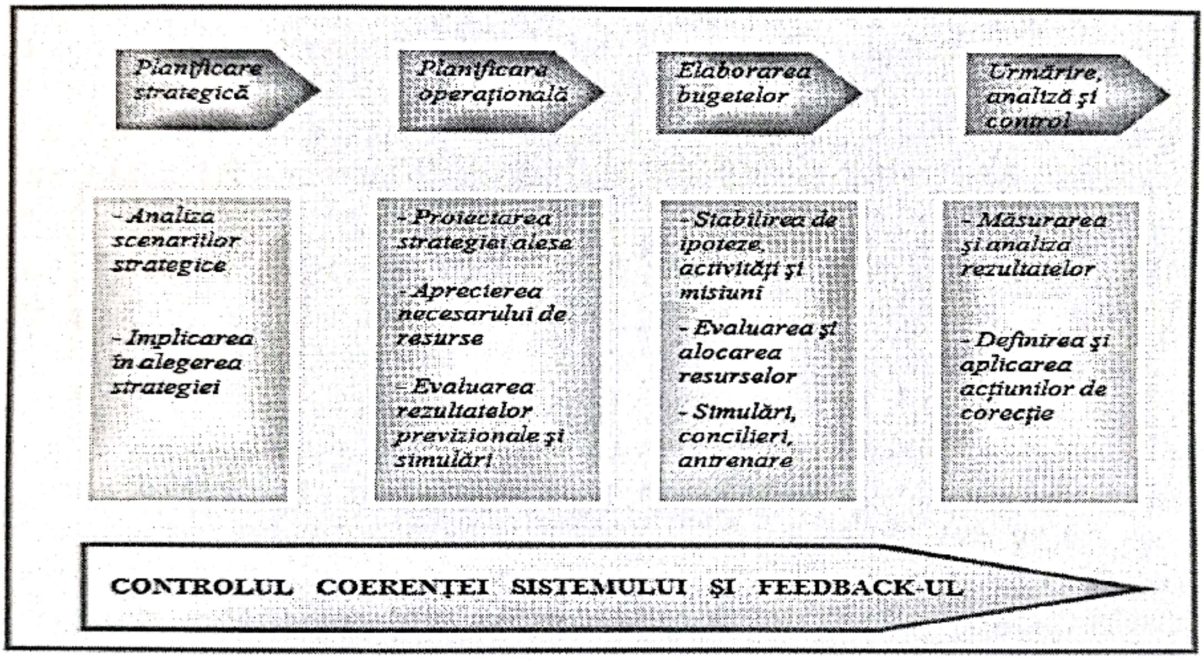


Figura nr. 16.1. - Rolul controlului de gestiune în cadrul fiecărui orizont de gestiune[257]

Rolul controlului de gestiune înseamnă:

• *monitorizarea performanţei (eficienţei şi eficacităţii)*, prin care se doreşte modelarea complexităţii, organizarea managementului pe diviziuni de activitate şi orientarea comportamentului. În acest caz, controlul de gestiune îndeplineşte două funcţii: informarea decidenţilor şi reglarea comportamentului actorilor;

• *monitorizarea schimbării*, ce urmăreşte schimbarea strategiei, pentru adaptarea la realităţile mediului economic şi ameliorări operaţionale, pentru un progres continuu prin fixarea de obiective succesive.

---

[257] Caraiani C., Dumitrana M. (coord.), *Contabilitate de gestiune şi control de gestiune*, Ediţia a II-a, Editura Universitară, Bucureşti, 2008, p. 78

Scanned with OKEN Scanner

Schimbarea cere controlului de gestiune să opereze cu noţiunile de *cost* (concepţie, motivaţie, distribuţie, externalizare), *calitate* (indicatori, ameliorare), *timp* (real, reduceri), *organizaţie* (actori, structură). *Schimbările economice, tehnologice şi organizaţionale au reorientat controlul de gestiune de la resurse şi responsabilităţi la procese şi competenţe.*

Controlul de gestiune a fost creat în marile întreprinderi pentru dezvoltarea şi asigurarea conducerii eficiente a acestora. El constituie un ansamblu de procese şi dispozitive care orientează deciziile, acţiunile, comportamentele în organizaţii pentru a le face coerente cu obiectivele pe termen lung şi mediu, pe care se sprijină sistemele de informare. Finalitatea acestor sisteme este organizarea performanţei întreprinderilor, identificarea cauzelor şi măsurarea efectelor.[258] Controlul de gestiune se plasează între opţiunile strategice şi acţiunile de rutină.

În calitate de instrument al conducerii, controlul de gestiune se situează la un nivel distinct al ierarhiei, respectiv în cadrul direcţiei financiare, constituind garantul echilibrelor economice şi financiare. Pentru a conduce o întreprindere este necesar un ansamblu de indicatori contabili-financiari fiabili corelaţi. Controlul de gestiune presupune definirea conceptelor şi principiilor de conducere adaptate întreprinderii şi activităţilor sale, precum şi exprimarea acestora în norme interne.

Stabilind un echilibru just între restricţiile impuse de rigoarea gestiunii şi autonomia necesară acţiunii, metodele de gestiune influenţează direct comportamentul diferiţilor actori. Ca şi gestiunea personalului, dar într-o mai mică măsură, contabilitatea şi controlul de gestiune participă la dezvoltarea întreprinderii care va fi dinamică sau conservatoare conform opţiunilor.

Raportarea informaţiilor contabile şi ale controlului de gestiune se exprimă prin elaborarea unui dosar de sinteză, a unui tablou de bord care cuprinde rezultate financiare, indicatori fizici ai activităţii şi analize economice de gestiune. Tablourile şi documentele sunt prezentate de regulă şi comentate în scopul de a clarifica managerii întreprinderii, comparând rezultatele reale cu previziunile. În acest mod se pun în evidenţă evenimentele esenţiale cu scopul de a permite decidenţilor să utilizeze informaţiile aflate la dispoziţia lor. Deciziile sunt luate ţinând seama de evoluţia parametrilor interni (starea de avansare a proiectelor în dezvoltare, nivelul de calitate al produselor, trezoreria, rezultatul financiar etc.) şi evoluţia externă (evoluţia pieţelor, paritatea monetară, noua tehnologie, evoluţia concurenţei) în scopul de a îndeplini obiectivele fixate.

Dacă se admite ideea potrivit căreia contabilitatea constituie instrumentul de informare financiară cel mai bine adaptat, se observă că metodele de gestiune condiţionează direct contabilitatea integrată atât în organizare, cât şi în metodele şi sistemele sale. Controlul de gestiune se sprijină pe soluţiile contabile cele mai simple. Trebuie determinaţi sistematic indicatori financiari normalizaţi care să fie în relaţie directă cu realitatea contabilă pertinentă.

Sistemele de gestiune care se depărtează de contabilitate prezintă o informaţie discutabilă şi incertă, care poate conduce la decizii eronate. Considerăm

---

[258] Innes J. Executive Editor, *Handbook of Management Accounting,* Elsevier CIMA Publishing, Oxford, 2004, p. 767

Scanned with OKEN Scanner

că evoluţiile constatate trebuie apreciate mai întâi în corelaţie directă cu indicatorii obţinuţi din contabilitate. Celelalte sisteme de măsurare nu trebuie să fie utilizate decât în completarea sistemului de gestiune economică şi financiară, când contabilitatea de gestiune nu poate oferi indicatori utili luării deciziilor.

Observatorul calităţii contabile are drept obiectiv să promoveze contabilitatea în serviciul gestiunii. Unele studii arată că responsabilii contabili sunt încă puţin implicaţi în definirea contabilităţii de gestiune. Prin sistemele integrate, contabilitatea şi informatica trebuie să fie asociate cât mai mult posibil în definirea regulilor de gestiune şi a proceselor de tratare a informaţiei. Tratamentul structurat al informaţiei contabil-financiare necesită un minimum de precauţie pentru a ajunge la calitatea dorită şi pentru a evita soluţiile complexe şi costisitoare.

Lipsa de participare a contabilităţii la definirea regulilor gestiunii arată că 75% din responsabili prezintă rezultatele direcţiei generale şi în jur de 70% se declară solicitaţi de direcţiile operaţionale pentru a oferi informaţii de gestiune.

16.5. Structura organizatorică şi controlul de gestiune la nivelul întreprinderii

Pentru a funcţiona şi produce rezultatele scontate, întreprinderile au la bază o organizare care, din punctul de vedere al parametrilor care îi stau la bază, poate fi:

a. *procesuală* (parametrii sunt funcţiile întreprinderii);

b. structurală (parametrii sunt verigile organizatorice în care se realizează funcţiile).

a. *Cunoaşterea funcţiilor întreprinderii are un rol important în organizarea controlului de gestiune.*

O funcţiune reprezintă un ansamblu de procese de muncă omogene, asemănătoare sau complementare care contribuie la realizarea obiectivelor tactice. Funcţiile unei întreprinderi sunt următoarele: cercetare-dezvoltare, comercială, producţie, financiar-contabilă şi resurse umane.

b. *Un control de gestiune eficient şi real presupune o bună corelaţie între structura organizatorică, strategie şi pilotaj, prin realizarea unei scheme de gestiune. Aceasta presupune:*

- definirea principiilor pe care se bazează şi cadrul general de organizare;

- stabilirea legăturii dintre structura organizatorică şi pilotajul organizaţiei sprijinindu-se pe cunoaşterea strategiei;

- rolul celor implicaţi în controlul de gestiune.

Procesele de muncă ce compun funcţiile se desfăşoară în locuri bine determinate, reprezentând verigi sau entităţi organizatorice. O structură organizatorică poate fi definită ca un ansamblu de misiuni şi responsabilităţi ale şi între diferitele entităţi ale organizaţiei şi modurile de colaborare între ele. Organizarea structurală a unei întreprinderi este influenţată de numeroşi factori, cum sunt de exemplu: mărimea, numărul nivelurile ierarhice, gradul de centralizare sau descentralizare, gradul de formalism ce implică definirea posturilor şi existenţa

Scanned with OKEN Scanner

regulilor de gestiune, gradul de specializare ş.a.

Controlul de gestiune *se bazează pe structurarea organizaţiei în centre de responsabilitate, prin care este posibilă măsurarea contribuţiei acestora la performanţa de ansamblu. Segmentarea pe centre de responsabilitate facilitează conducerea, responsabilizând managerii de la toate nivelurile.*

Un centru de responsabilitate este un segment organizaţional definit printr-un ansamblu de sarcini de realizat, un responsabil şi proceduri de gestiune clar identificate. Segmentarea întreprinderii în centre de responsabilitate trebuie să fie în concordanţă cu structura organizatorică pe centre de activitate (nu întotdeauna uşor de realizat în practică), având drept consecinţe:

- distribuirea responsabilităţilor fiecărui manager;
- posibilitatea managerilor de a descentraliza realmente sarcinile şi de a delega o parte din responsabilităţile sale.

În funcţie de elementele controlabile de către responsabili şi măsurarea performanţelor financiare stabilite în termeni de costuri, profit, fluxuri financiare, rentabilitate, centrele de responsabilitate pot fi: centre de costuri; centre de venituri; centre de profit/fluxuri de trezorerie; centre de investiţii. Câmpul de acţiune al controlului de gestiune este vast deoarece el operează la nivelul ansamblului întreprinderii, pe două axe principale de acţiune şi de responsabilitate:

- o axă priveşte activitatea controlului orientată către managerii operaţionali, adică acei decidenţi care încorporează judecăţile şi acţiunile lor în sistemul controlului de gestiune, adoptă planuri de acţiune pentru atingerea obiectivelor şi îşi măsoară performanţele plecând de la acestea;
- la un alt nivel se situează managerii din direcţia generală, în special cei grupaţi în cadrul departamentului financiară, responsabil de echilibrele economice şi financiare ale firmei.

Aceşti manageri colectează, rezumă şi prezintă informaţii utile pentru exercitarea controlului de gestiune. Calculele şi analizele lor sunt supuse judecăţii managerilor operaţionali. Deci, controlul de gestiune asigură coerenţa între obiectivele strategice şi deciziile operaţionale. Pentru elaborarea unui sistem de control de gestiune, managerii utilizează diferite instrumente de informare, ce pot orienta acţiunea şi luarea deciziilor: informaţiile privind planurile pe termen mediu şi lung; studii economice; statistici extracontabile; contabilitatea financiară şi analize financiare; contabilitatea de gestiune; tablouri de bord; sistemul de bugete.

16.6. Apariţia de noi meserii şi organizări

Sub presiunea concurenţială, este important ca întreprinderea să fie cât mai performantă posibil, propunând pieţei produse adaptate şi fiabile la preţuri competitive. Dacă performanţa de ansamblu a unei întreprinderi pe piaţă depinde de fenomene externe, ea este influenţată şi de armonia dintre diferitele funcţiuni care o compun, de complementaritatea lor, precum şi de angajamentul personalului desemnat să o servească.

Scanned with OKEN Scanner

Managementul are un rol esenţial în relaţie cu diferitele nivele ale structurii operaţionale. Managerul este un responsabil operaţional confruntat zi de zi cu dificultăţi ale specializării întreprinderii, la care participă direct, asumându-şi responsabilitatea pentru performanţa acesteia.

Pentru îndeplinirea sarcinilor, el dispune de resurse umane şi se sprijină pe organizarea generală a întreprinderii pusă al punct de conducere. Prin definiţie, managerul este un profesionist capabil să utilizeze mijloacele puse la dispoziţie, în condiţii de autonomie. Asigurată prin controlul de gestiune, măsurarea performanţei conduce la o asumare a gestiunii, al cărui scop firesc îl constituie ameliorarea fără încetare a rezultatelor obţinute de întreprindere.

Misiunea contabilului a evoluat în mod esenţial. Cea mai mare parte a înregistrărilor contabile legate de fluxuri sunt concentrate în conturi, balanţe, sinteze de contabilitate generală şi contabilitate de gestiune.

Economiştii contabili au o viziune foarte completă asupra pieţei şi informaţiei financiar-contabile. Ei conduc ansamblul procesului de tratare a informaţiei pornind de la evenimentul real, până la cel al documentelor de sinteză ale contabilităţii şi a gestiunii. În acest sens, contabilitatea devine mai adaptabilă la circuitele existente.

Contabilii şi controlorii de gestiune trebuie să colaboreze în mod constructiv. Asemeni controlului de gestiune, profesia contabilă, în calitate de „furnizor" al datelor şi analizelor economice, constituie factor esenţial în elaborarea deciziilor.

Evoluţia controlului de gestiune şi a contabilităţii este însoţită de schimbări profunde, care se exprimă prin apropierea funcţiilor de sinteză, prin regruparea într-o structură unică a tratării şi analizei informaţiei contabile şi de gestiune.

Această regrupare permite o reducere a costurilor atât prin standardizarea instrumentelor şi metodelor de lucru, cât şi prin efectul tratării în masă a datelor.

În modul de organizare menţionat distingem schematic trei nivele:

- direcţia financiară, contabilitate-gestiune;
- centre de servicii;
- activităţi operaţionale.

Primul nivel defineşte regulile şi principiile de gestiune, sintezele generale şi de raportare. Activitatea acestui nivel se sprijină pe unul sau mai multe *centre de servicii.* Acestea din urmă au misiunea de a trata informaţia contabilă şi de gestiune în folosul direcţiilor operaţionale. În acest mod apare ultimul nivel, cel al activităţilor operaţionale. În cadrul mondializării economiei şi a puternicei presiuni care se exercită asupra costurilor referitoare la tratarea informaţiei sunt importante progresele obţinute comparativ cu celelalte organizaţii şi mediile actuale. Este absolut necesară implementarea unor tehnologii informatice performante.

Efortul de investiţie este indispensabil. Reuşita acestei etape depinde de profesionalismul controlorilor de gestiune, al contabililor şi informaticienilor, apţi să aplice soluţii pertinente pentru a da un suflu nou activităţii întreprinderii.

Scanned with OKEN Scanner

Concluzie - Ce ar trebui să fie controlul de gestiune?

Analiza obiectivelor şi procedurilor controlului de gestiune are în vedere:

- un sistem de obiective mai larg şi mai calitativ. Decidenţii nu caută numai să controleze rezultate, ci şi să măsoare performanţa de ansamblu a unui sistem;
- o coordonare printr-o urmărire permanentă, în timp real.

Pentru a monitoriza întreprinderea, într-un mediu din ce în ce mai complex şi incert, decidenţii au nevoie de un sistem de informare permanent şi în timp real cu indicatori semnificativi cum sunt cei specifici tabloului de bord.

Controlul de gestiune nu mai trebuie să măsoare rezultatele după desfăşurarea proceselor. El trebuie să ajute la luarea deciziilor de-a lungul procesului strategic şi operaţional.

Definiţia actuală a controlului de gestiune are în vedere:[259]

- un sistem de informare privind performanţele;
- un sistem de animare a organizaţiei;
- un sistem care se adaptează evoluţiilor producţiei.

Actualmente, controlul de gestiune este considerat un sistem de informare, care captează şi tratează în permanenţă informaţii trecute şi prezente pentru măsurarea performanţei activităţii întreprinderii. Introducerea dimensiunii strategice, dezvoltarea conceptului de monitorizare şi orientare a gestiunii pe valoare au dus la apariţia de noi metode şi tehnici de control de gestiune.[260]

Ca sistem de informare, controlul de gestiune asigură:

- coordonarea;
- învăţarea (experienţa) organizaţiei.

Trebuie găsite metode de perfecţionare a pertinenţei acestui sistem, esenţial pentru monitorizarea strategică şi tactică a întreprinderii.

Eficacitatea sistemului propriu-zic depinde de:

- facultatea de a percepe problemele. În acest context, sistemul de control trebuie să fie capabil să pună în evidenţă anomaliile prin abateri şi indicatori pertinenţi care să poată fi interpretaţi în universul de evenimente (prin referinţă la norme sau standarde);
- capacitatea de a facilita o aplicare rapidă şi eficace a noilor soluţii;
- competenţa managerilor care îl utilizează şi-l fac să funcţioneze.

---

[259] Alazard Cl., Separi S., *Contrôle de gestion*, 2e édition, Dunod, Paris, 1994, p. 706-707

[260] Ionaşcu I., *Dinamica doctrinelor contabilităţii contemporane, op. cit.*, p. 136

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 17

Controlul de gestiune în cadrul noului mediu concurențial

Controlul de gestiune reprezintă instrumentul privilegiat al conducerii întreprinderii, orientată în jurul axelor sale prioritare.

Entitățile cele mai dinamice își reorientează eforturile de progres și principiile de organizare pentru creșterea radicală a calității și diversității ofertei lor, într-un mediu din ce în ce mai fluctuant și incert.

Controlul de gestiune aplică noțiunile fundamentale de peste șase decenii într-un context complet diferit de cel privind taylorismul. El trebuie să însoțească evoluția strategică a întreprinderii. Această necesitate conduce la efectuarea auditului controlului de gestiune, aspect particular al auditului operațional sau al celui integrat. Calitatea controlului de gestiune depinde de capacitatea sa de a garanta calitatea gestiunii. Rolul noilor instrumente de control au în vedere competitivitatea, crearea de valoare, perenitatea și implicarea conducerii generale. Coerența noului ansamblu rezultă din interacțiunea dintre controlul de gestiune și dispozitivele controlului strategic și operațional.[261]

Într-un astfel de mediu este importantă aptitudinea instrumentelor de gestiune actuale care să orienteze în mod eficient întreprinderile în noul mediu concurențial, pentru a propune adaptări sau refondări ale acestor instrumente.

---

[261] Bouquin H., *Le contrôle de gestion, 4e édition*, Presses Universitaires de France, Paris, 1998, p. 431-432

17.1. Controlul de gestiune clasic

Elementele caracteristice acestui tip de control sunt construite pentru a răspunde nevoilor de control, generate de modul de organizare taylorian al întreprinderilor şi din această cauză prezintă aceeaşi filosofie.

17.1.1. Dezvoltarea întreprinderii tayloriene

Sistemul taylorian s-a dezvoltat între cele două războaie în SUA în cadrul producţiei de masă. Obiectivul era atunci de a vinde la preţul cel mai scăzut, cel mai mare volum posibil de produse standard unei clientele încă puţin exigente. O mână de lucru abundentă era disponibilă pentru constituirea unui potenţial al producţiei de masă, dar nivelul cunoştinţelor era relativ scăzut. Soluţia reţinută pentru integrarea rapidă a mâinii de lucru a fost delimitarea ansamblului operaţiilor complexe de producţie în blocuri izolate, suficient de simple pentru a fi înţelese fiecare, de majoritatea lucrătorilor în câteva zile. Această metodă a separării sarcinilor, prin taylorism, face posibilă dispoziţia în foarte scurt timp a mâinii de lucru de execuţie eficientă cu sarcini de organizare, concepţie şi control. După cel de-al doilea război mondial, condiţiile din Europa sunt identice cu cele care au determinat dezvoltarea acestui tip de organizare a muncii în SUA.

17.1.2.Caracteristicile întreprinderii tayloriene

Aceste întreprinderi se caracterizează prin:

• *organizarea secvenţială* a producţiei în secţii omogene din punct de vedere tehnic, optimizând funcţionarea lor independentă, la preţul timpilor morţi şi stocuri intermediare importante, care asigură legătura acestor subansamble între ele şi cu clienţii finali;

• *organizarea ierarhică*, ce separă serviciile funcţionale şi atelierele, concepţia şi fabricaţia, execuţia şi controlul, care conduc:

- la crearea unor servicii funcţionale importante, definirea unor norme detaliate ce formalizează atribuţiile fiecăruia, organizarea fluxurilor de comunicaţii şi a celor fizice schimbate între fiecare sector din întreprindere, respectiv controlul gestiunii, calităţii şi respectarea normelor;

- la compartimentarea sistemelor de informaţii pe domenii şi punerea lor în funcţiune în principal pe verticală de la bază până la serviciile funcţionale;

- la dezvoltarea din această cauză a unei informatici de gestiune, în serviciul lucrătorilor funcţionali;

- la organizarea dezvoltării de noi produse în mod secvenţial, în servicii separate, concepţia, definirea mijloacelor şi lansarea producţiei. Acest demers, în care amontele nu ţine suficient seama de aval, ocazionează frecvente discuţii şi amânări foarte lungi ale dezvoltării;

- considerarea mâinii de lucru în mod cantitativ fără să se ţină seama de randament şi fără a recunoaşte capacitatea de a propune ameliorări.

Scanned with OKEN Scanner

17.1.3. Filosofia tayloriană în controlul de gestiune clasic

Reprezentarea analitică a funcţionării întreprinderii

Împărţirea sarcinilor şi compartimentarea organizaţiilor face indispensabilă aplicarea unei reţele de referinţe pentru orientarea acţiunilor responsabililor de la toate nivelele ierarhice în sensul obiectivelor de ansamblu ale societăţii.

Controlul de gestiune descentralizat şi contabilitatea de gestiune au apărut din această necesitate:

- prin perfecţionarea obiectivelor de ansamblu ale întreprinderii, care privesc şi secţiile omogene;
- prin calcularea de costuri complete, datorită fărâmiţării proceselor printr-o afectare pe produs a cheltuielilor secţiilor omogene pe mai multe nivele cu chei de repartiţie, prin care se dă socoteală în special a schimburilor de prestaţii dintre secţii de asistenţă (servicii de întreţinere, manipulări) şi de producţie;
- prin utilizarea costurilor complete pentru evaluarea cesiunilor interne de produse dintre secţii;
- prin determinarea pentru fiecare secţie a abaterilor în raport cu standardele din bugete care consemnează lunar contribuţia fiecărui responsabil la performanţele întreprinderii;

Toate aceste instrumente reflectă voinţa de a concepe întreprinderea ca o reconstituire de domenii de responsabilitate independente. Obiectivele şi analiza abaterilor se realizează prin formalizarea relaţiilor dintre aceste domenii sub formă de repartiţii şi facturări interne de prestaţii sau produse. Acest demers fundamental analitic are drept consecinţă:

- să pună la dispoziţia decidenţilor o reprezentare favorabilă a funcţionării întreprinderii, mult mai detaliată şi complicată pentru evaluarea rapidă a impactului deciziilor sau a factorilor;
- să întărească iluzia independenţei responsabililor „proprietarii bugetului lor", bazat pe obiective şi vânzând produse la preţuri stabilite altor secţii. Această iluzie determină comportamente contrare interesului global al întreprinderii.

Dificultatea controlului de gestiune clasic de a realiza productivitatea organizaţiilor de producţie

Modul de organizare taylorian are în vedere să optimizeze cu prioritate procesele de transformare în interesul fiecărei secţii omogene, care se bazează pe stocuri pentru a avea rolul de tampon între ele. Apare necesitatea unei cereri stabile a unor clienţi cărora li se poate livra imediat din stocurile comerciale.

Instrumentul economic clasic întăreşte căutarea productivităţii în automatizare, în măsura în care sunt luate în consideraţie câştiguri din operaţiunile de transformare elementare, creşterea globală a stocurilor şi a timpilor morţi, ce provin din rigiditatea crescândă a utilajului şi defecţiunile deciziilor curente.

Această logică face întreprinderile tayloriene consumatoare de capital, pentru finanţarea stocurilor şi investiţiilor.

Scanned with OKEN Scanner

Dezvoltarea excesivă a instrumentelor funcționale de gestiune în lipsa aprecierii realității concrete și a ajutorului dat lucrătorilor operaționali

Opțiunea „de a separa pe cei care gândesc de cei care visează" precum și dezvoltarea crescândă a serviciilor de control, conduce la deconectarea progresivă de realitatea operațională și la evoluția unor instrumente care țin seama de criterii interne, în loc să aibă în vedere eficacitatea întreprinderii văzută de client.

Mentenanța sistemelor de informații de gestiune și corectare a erorilor au determinat disponibilitatea controlorilor de gestiune, al căror rol a devenit din ce în ce mai administrativ, în lipsa misiunii de a ajuta lucrătorii operaționali să ia decizii fundamentale din punct de vedere economic, în interesul întreprinderii.

Informația are un rol important în creșterea complexității instrumentelor și aspectul din ce în ce mai administrativ al funcțiilor de gestiune.

Aplicarea instrumentelor de gestiune a condus treptat la confundarea reprezentării realității cu realitatea însăși pe baza unor ipoteze simplificatoare ale reprezentării întreprinderii, cu caracter de restricție tehnică ce disimulează principalele elemente ale competitivității.

Astfel caracterul „sacru" al cheltuielilor fixe, care se referă în special la cheltuieli de structură și amortismente, a condus majoritatea societăților să caute salvarea mai mult în creșterea profitului variabil, decât în reducerea cheltuielilor respective. Entitățile respective nu și-au orientat eforturile spre creșterea volumului producției, reducerea mâinii de lucru de execuție și a prețurilor de cumpărare, ce implică relații conflictuale cu furnizorii. Supraviețuirea societăților a făcut posibilă constatarea cheltuielilor fixe, care se pot diminua tot atât de repede ca și cele variabile.

Credința în intangibilitatea amânării schimbării acestor instrumente a condus de-a lungul anilor la optimizarea dimensiunii loturilor, minimizând totalul costurilor unitare de operare și punerea în posesie a stocurilor. Reducerea timpului schimbării instrumentelor în atelier putea permite nu doar reducerea drastică a costurilor complete, ci și în aceleași proporții a nivelului stocurilor și întârzierilor livrărilor către clienți.

Această modelare a amânat douăzeci de ani revoluția lansării producției în „Just-in-time" în societățile occidentale.

La mijlocul anilor 1970, în marile întreprinderi, controlul de gestiune devenise un instrument greoi, rigid și puțin adaptat luării deciziilor, în serviciul aproape exclusiv al controlorilor de gestiune care știau să interpreteze informațiile și din ce în ce mai puțin utilizate de operaționali în domeniul neocupat de controlul financiar, acela al indicatorilor fizici.

Scanned with OKEN Scanner

17.2. Apariția unui nou mod de funcționare a întreprinderilor

17.2.1. Noul mediu concurențial

În rațiunea saturării progresive a nevoilor primare, aspirațiile clienților, omogene și stabile, deveniseră treptat, din ce în ce mai variate, mai sensibile în privința calității produselor și serviciilor asociate față de prețul lor și mult mai fluctuante în privința modei.

Paralel, creșterea varietății produselor oferite, reducerea duratei lor de viață, apariția de noi tehnologii de producție, ca și mondializarea economică multiplică numărul concurenților pe fiecare piață, fac din ce în ce mai efemer orice avantaj concurențial și extrem de riscant orice pariu privind viitorul.

Pentru a supraviețui și crește în aceste condiții în întregime noi, întreprinderile cele mai dinamice, între care primele au fost japoneze, au dezvoltat treptat noi mecanisme de funcționare.

17.2.2. Noul mecanism de funcționare al întreprinderilor

Pentru a reuși în acest nou mediu complex și incert, mizele principale pentru întreprinderi sunt calitatea și flexibilitatea, așa cum sunt ele percepute de consumator.

Entitățile trebuie să se preocupe de reducerea costurilor de adaptare, de întârzierea reacției, precum și de diminuarea costurilor de producție.

Necesitatea de a fabrica o mai mare varietate de produse, prin recurgerea la amânări de livrări la clientul final și adaptări la fluctuațiile cererii au sporit în manieră exponențială complexitatea gestiunii fluxurilor și operațiilor de transformare în lanț[262].

În fața acestei noi situații modalitatea de producție tayloriană era fără viitor, deoarece crea deja o complexitate prin fracționarea sarcinilor și concentrarea efectelor asupra gestiunii centralizate a fluxurilor și stocurilor.

Întreprinderile organizate pe baza acestui model și-au văzut totalitatea câștigurilor de productivitate obținute din operațiuni de transformare anihilate, prin creșterea mijloacelor afectate reglării fluxurilor: informație pentru programarea modificărilor de piese; investiții și cheltuieli de manipulare, stocuri și elemente de inventar.

Remediul vine din Japonia, care a reluat problema de bază, ținând seama de *reducerea complexității la nivelul util just* pentru a face față varietății și incertitudinilor. Acțiunile au fost angajate în două direcții complementare:

- Aplicarea celor cinci zero de-a lungul ciclului de producție și comercializare:

---

[262] Seal W., Garrison R.H., Noreen E.W., *Management Accounting*, McGraw-Hill Education, London, 2006, p. 107

Scanned with OKEN Scanner

- *Zero timp de schimbare a instrumentului*, care permite întreprinderii să se adapteze imediat fluctuaţiilor cererii, să diminueze mărimea loturilor şi prin aceasta nivelul stocurilor.

- *Zero defecte*, prin ameliorarea fiecărei operaţii de producţie, până la a nu mai produce cu defecte şi prin aplicarea unei politici de parteneriat cu principalii furnizori, care garantează conformitatea componentelor primite. Acest obiectiv permite economisirea directă a tuturor costurilor de control recepţie sau după desfăşurarea proceselor, prin rebuturi-retuşări, garanţie indirectă, suprimarea unei părţi din stocuri care acoperă hazardul în privinţa calităţii şi satisfacerea clientului.

- *Zero opriri ale maşinilor* printr-o mentenanţă preventivă, ce permite înlăturarea stocurilor care acoperă elementele de hazard ale opririlor maşinilor.

- *Zero întârzieri*, când timpul producţiei devine inferior întârzierii apreciată normală de client, care conduce la o producţie pe bază de comenzi şi nu doar pe bază de previziuni aleatorii, generatoare simultan de elemente nevândute. Acest obiectiv permite economisirea stocurilor comerciale şi costurilor de gestiune.

- *Zero stoc*, consecinţă a aplicării celor patru situaţii precedente şi sursă de economii ale gestiunii administrative, fizice şi financiare la nivelul de 25% din valoarea adăugată.

• Diminuarea întârzierilor în concepţia şi industrializarea noilor produse:

- un proces de dezvoltare în echipe prin colaborarea de la concepţie prin studii, metode de fabricaţie, cumpărare, comerciale şi marketing, pentru economisirea returilor generate de diferiţi participanţi;

- căutarea unei inovaţii utile, punând accentul pe reutilizarea componenţelor existente sau derivate şi tehnologiile de fabricaţie verificate;

- căutarea celei mai restrânse diversităţi prin reducerea numărului de noi componente, ceea ce contribuie la minimizarea diversităţii fluxurilor fizice, ameliorarea flexibilităţii şi reducerea stocurilor.

17.3. Apariţia noilor concepte de gestiune

Sfidarea complexităţii nu poate fi evidenţiată decât prin mobilizarea totală a competenţelor tuturor persoanelor din întreprindere şi aplicarea principiilor organizării, în opoziţie totală cu cele ale organizării tayloriene:

• anularea barierei dintre cei care gândesc şi cei care produc este posibilă prin transferul de sarcini şi competenţe de servicii centrale spre cele considerate de execuţie în organizarea taylorianã;

• mobilizarea creativităţii oamenilor formaţi, motivaţi şi responsabilizaţi printr-o amplificare a rolului lor (conform cercurilor de calitate) reprezintă sursa primordială a acţiunilor de ameliorare;

• aplicarea planurilor de acţiune transversale, de-a lungul ciclurilor comandă-cumpărare-fabricaţie-livrare şi a dezvoltării noilor produse, în opoziţie cu logica delimitării întreprinderii în secţii omogene, de ignorare a stocurilor şi a timpilor morţi şi de compartimentare pe verticală a organizaţiilor.

Scanned with OKEN Scanner

Toate aceste schimbări în principiile de funcţionare şi de organizare a întreprinderilor pun în discuţie principiile aferente controlului de gestiune clasic, considerate moşteniri ale taylorismului: reprezentarea analitică a întreprinderii, interesul pentru operaţiile de transformare, înţelegerea realităţii prin sistemele de informaţii complexe, dar inutilizabile numai pentru lucrătorii funcţionali.

17.3.1. Noul limbaj de gestiune constituit din indicatori, fizici, financiari, comuni controlului de gestiune şi lucrătorilor operaţionali

Prima caracteristică a noului demers este de a se sprijini pe multitudinea unor acţiuni elementare, angajate direct. Acesta se opune unui mod de decizie centralizat pe baza unei modelări economice care, deşi perfecţionată, rămâne rudimentară în faţa creşterii complexităţii deciziilor de luat şi este incapabilă să ghideze acţiunile spre noi căi de progres:

- pe de o parte, pentru că elementele de ameliorat se exprimă în unităţi fizice, nu direct în unităţi monetare;
- pe de altă parte, pentru că instrumentele clasice sunt utilizate în orientarea alegerilor în materie de simplificare, nu pot exprima cifric impactul unei decizii izolate asupra costurilor de organizare, care rezultă din interacţiuni complexe.

Calculul economic nu ar putea compara decât costurile directe ale diferitelor soluţii şi ar duce la respingerea oricărei standardizări care ar corespunde unei alinieri a piesei cel mai puţin costisitoare faţă de cea mai costisitoare. În astfel de condiţii este necesară definirea noilor metode pentru orientarea acţiunilor elementare, în înlocuirea instrumentului economic neperformant.

Controlul de gestiune trebuie să integreze folosirea indicatorilor fizici compuşi din două părţi indisociabile:

- o primă parte, compusă din indicatori fizici, deveniţi indispensabili pentru a exprima o realitate complexă, evolutivă şi a ghida mai direct acţiunile operaţionale. Aceşti indicatori vor fi structuraţi pe baza comportamentului, indiferent în ce funcţie a întreprinderii se aplică, chiar dacă ei conduc în mod izolat la decizii nerentabile: se va standardiza chiar dacă aceasta va necesita costuri. Ei vor măsura satisfacţia clienţilor, calitatea, întârzierile în execuţia comenzilor, fiabilitatea maşinilor, întârzierile noilor produse, nivelele de formare a personalului.
- o parte economică, indisociabilă de precedenta şi pentru care ea constituie expresia sintetică.

Indicatorii fizici permit conducerea directă a acţiunilor. Ei au un impact imediat asupra costurilor sau veniturilor. Se observă caracterul complementar al celor două părţi. Folosirea simultană a indicatorilor fizici şi economici permite asigurarea investiţiilor informatice în scopul ameliorării nivelelor de calitate sau de service, cu un impact economic greu de evaluat.

Tablourile de bord comune controlului de gestiune şi celui operaţional. Pentru a obţine o apreciere unică a obiectivelor şi realizărilor, indicatorii fizici şi financiari vor fi regrupaţi în tablouri de bord comune controlorilor de gestiune şi

Scanned with OKEN Scanner

lucrătorilor operaţionali.

Pentru asigurarea că noile instrumente de gestiune sunt în aceeaşi fază cu noile practici operaţionale, indicatorii trebuie să fie identificaţi mai întâi la utilizatori operaţionali apoi selecţionaţi progresiv de jos în sus de responsabilii ierarhici. Aceste tehnici de control au devenit un avantaj competitiv determinant şi un câmp de inovare decisiv.[263] Este vorba de a fi mai performanţi decât concurenţii.[264]

17.3.2. Predominanţa punctului de vedere a întreprinderii asupra celui al delimitării ierarhice

A doua învăţătură prezentată de noul demers este că se bazează pe comunicare şi planuri de acţiune transversale care consideră fiecare sector solidar la performanţele societăţii în scopul:

- reducerii întârzierilor de livrare ale unei comenzi, prin asocierea reţelei şi service-ului comercial, furnizorii, cumpărările, producţia şi eventual transporturile;
- reducerii ciclului de concepţie, prin asocierea marketingului, studiilor, metodelor, cumpărărilor, calităţii şi producţiei;
- ameliorării calităţii prin mobilizarea eforturilor, prin examinarea studiilor, metodelor, cumpărărilor şi fabricaţiei pentru a defini în mod conjunct produsele realizabile cu ajutorul proceselor de producţie stăpânite.

Acest nou tip de relaţie implică:

• punerea în funcţiune a tablourilor de bord transversale, de-a lungul axelor logistice şi de concepţie care servesc drept suport comun planurilor de acţiuni ale tuturor funcţiilor implicate.

Pentru logistică, se vor urmări pe de o parte, întârzierile de livrare la client, pe de altă parte, reducerea tuturor întârzierilor interne (întârzierea remontării comenzilor reţea, tratamente administrative de fabricaţie, transport...).

Este importantă necesitatea măsurării percepţiei clientului. Atunci când, o societate vinde unei reţele de distribuitori şi nu clientului final, este imprudent să nu se satisfacă la livrare 99% din comenzile aflate în întârziere. Trebuie verificat ca distribuitorul să administreze corect propriile stocuri, măsurând operativ prin sondaj cota comenzilor client service la propriul magazin.

Pentru concepţie, se va urmări spre exemplu, pentru fiecare proiect, în afara datelor cheie, conformitatea cu obiectivele, a definiţiei, realizării prototipurilor şi calităţii lor, apoi definirea mijloacelor de fabricaţie, fiabilitatea şi calitatea prescrierilor, alegerea furnizorilor şi punerea la punct a proceselor de fabricaţie.

Acest demers vizează detectarea întârzierilor sau anomaliilor pentru a dispune de timp pentru efectuarea corecţiilor mult mai adecvate decât prin perfecţionarea metodelor de măsurare a cheltuielilor de industrializare.

---

[263] Lorino Ph., *Le contrôle de gestion stratégique, La gestion par les activités*, Dunod, Paris, 1991, p. 5-6

[264] Porter M., *L'Avantage concurrentiel,* Dunod, Paris, 1997, p. 49

Scanned with OKEN Scanner

• încorporarea în tablourile de bord ale fiecărui responsabil[265], în afara propriilor indicatori, pe cei de care el este responsabil împreună cu alte funcţii (exemplu: cheltuieli de garanţie pentru producţie şi cumpărări). Acest demers rezolvă problemele puse de segmentarea excesivă a abaterilor (exemplu: cui se afectează abaterile privind stocurile de produse finite, direcţiei comerciale care nu a putut vinde produsele fabricate sau conducerii, care nu a ştiut să producă exact ceea ce a dorit direcţia comercială). Va fi suficientă apariţia depăşirii de stoc în tablourile de bord ale direcţiilor producţiei şi solicitarea unor măsuri de diminuare.

• luarea în considerare în cazul fiecărei funcţii a obiectivelor strategice ale întreprinderii. Acest obiectiv va fi atins construind tablouri de bord care regrupează indicatori asimilaţi obiectivelor respective sau temelor privind orice întreprindere: calitate, resurse umane, informatică, investiţii, produse-pieţe cu destinaţia responsabililor corespondenţi sau în dezavantajul conducerii generale. Un bun tablou de bord poate fi un avantaj competitiv.

În loc să se aprecieze evoluţia cheltuielilor în raport cu cheltuielile bugetate, ajustate activităţii conform regulilor variabilităţii prestabilite, variabilitatea va deveni un obiectiv:

- de creştere a activităţii, cheltuielile trebuind să fie mai flexibile;
- de diminuare a activităţii, cheltuielile trebuind să fie mai variabile, pentru a menţine costurile complete în aşa fel ca funcţia de producţie să contribuie la efortul de reducere a „cheltuielilor fixe" atunci când conjunctura devine dificilă.

17.3.3. Conducerea pe bază de pluri-obiective pentru fiecare responsabil

A treia învăţătură ce poate fi adusă de noul demers este că el se bazează pe o mobilizare a inteligenţei tuturor actorilor întreprinderii, pentru a angaja simultan acţiuni în toate domeniile, ceea ce permite creşterea flexibilităţii şi productivităţii.

Decizia unui operaţional nu va fi luată în mod izolat, ci va exprima în domeniul său de activitate, pluralitatea obiectivelor. Tablourile de bord vor trebui asociate pe aceleaşi suporturi, ansamblul factorilor de apreciere, uneori voit contradictorii. Spre exemplu, mentenanţa se va asocia cu indicatorii de cheltuieli, rata mentenanţei preventive şi rata fiabilităţii maşinilor.

În raport cu situaţia tradiţională, demersul duce la constituirea instrumentelor de gestiune prin aprecierea precisă şi convenţională (reguli de ajustare) a unei mici părţi a realităţii, cu instrumente care acoperă un domeniu mult mai extins, datorită indicatorilor fizici care lasă o marjă extinsă de apreciere şi de decizie.

17.3.4. Întâietatea acordată planurilor de acţiune şi previziunilor

Progresele extrem de rapide realizate de întreprinderi animate de noile principii, se bazează înainte de toate pe mobilizarea generală a tuturor factorilor exteriori precum şi construirea unui sistem de animare sprijinit sistematic pe

---

265 Bouin X., Simon Fr.-X., *Les nouveaux visages du contrôle de gestion,* Dunod, Paris, 2001, p. 81-97

Scanned with OKEN Scanner

planuri de acţiune şi previziuni ale ciclului de gestiune.

Aceasta ar implica în special, accentul pe performanţele previzionale în raport cu obiectivul şi elaborarea unui buget lunar, al cărui obiectiv se bazează, în 60-70% din cazuri, pe o listă de acţiuni, cu responsabili, planuri de aplicare şi resurse necesare identificate.

17.3.5. Simplitatea instrumentelor de gestiune, condiţia eficacităţii lor

Viitorul instrument de gestiune trebuie să se concentreze asupra esenţialului şi să dea rezultate direct interpretabile.

Gestiunea pe baza indicatorilor fizici fiind relativ uşoară, pe plan bugetar şi contabil, vor trebui întreprinse eforturi de simplificare cu expresie directă în cheltuieli primare, în bugetul lunar care integrează obiectivele de progres, respectiv pentru previziuni şi realizări.

Într-un sistem tradiţional compartimentat, gestiunea relaţiilor dintre servicii de mentenanţă, informatică şi unităţile operaţionale se bazează pe facturări interne de prestaţii, care dau clientului doar cantitatea comandată şi prestatorului doar costul unităţii de prestaţie.

Acest obiectiv este cu atât mai dificil cu cât numărul de ore facturate este mai ridicat, prestatorul este mai incitat să-şi sporească activitatea prin cheltuielile generale, decât să colaboreze cu clientul la reducerea costurilor.

17.3.6. Arhitectura sistemelor de informaţii adaptate noului tip de animare

Noul mod de funcţionare a întreprinderii se bazează pe o animare transversală şi una puternic descentralizată a iniţiativelor.

În vechea organizare, obiectivul era de a trece fără discontinuitate de la obiective şi abateri globale la cele ale secţiilor omogene, printr-o cercetare succesivă a compartimentelor şi naturii cheltuielilor.

În această viziune ierarhică rigidă, terenul ar putea să dispună de detalii mult mai fine decât organele conducătoare, dar în interiorul aceloraşi grile de analiză.

Noua logică implică în schimb o ruptură dintre primul nivel sintetic al grilei de analiză, comun tuturor funcţiilor întreprinderii şi care oferă o imagine globală a mecanismului de funcţionare şi un al doilea nivel, lăsat la iniţiativa fiecărui lucrător operaţional, pentru a permite modelarea sistemului de conducere privind variabilele cheie ale mediului său şi de a le face să evolueze uşor funcţie de nevoi.

Acest instrument trebuie să regrupeze din punct de vedere funcţional toţi indicatorii fizici şi financiari utilizaţi în tablourile de bord ale responsabililor în cadrul tuturor funcţiilor, pentru bugete, previziuni şi realizări.

În acest sens, rolul controlului de gestiune are în vedere:

- conceperea sistemelor de informare în definirea funcţiilor şi obiectivelor;
- funcţionarea sistemului prin controlul realizărilor în raport cu obiectivele;
- utilizarea sistemului în scopul creşterii rentabilităţii capitalurilor investite;

Scanned with OKEN Scanner

- formularea avizelor şi recomandărilor privind operaţiile realizate.[266]

Prin intermediul noilor instrumente se va aprofunda reflecţia economică pe plan calitativ cu accent pe reactivitate, anticipare, consiliere şi performanţă colectivă.

[266] Galambert P., *Les nouveaux objectifs du contrôle de gestion, De la mesure des performances à l'intéressement aux resultants,* Les Éditions d'Organisation, Paris, 1991, p. 170-171

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 18*

Organizarea şi exercitarea controlului de gestiune la nivelul întreprinderilor industriale

18.1. Apariţia şi dezvoltarea controlului de gestiune

În planul evoluţiei istorice, la origini controlul era exclusiv contabil, prin activităţile tehnice necesare pentru urmărirea obiectivelor, apoi a devenit activitate de gestiune, cu rol funcţional, prin care erau motivate deciziile operaţionale şi producerea de informaţii. În ultima perioadă, controlul a devenit componenta unui proces complex de gestiune în care decidenţii au acces la informaţii în timp real, în scopul clar definit de creare de valoare. Ca urmare, controlul de gestiune devine un sistem de pilotaj al întreprinderii ce intervine la toate nivelurile ierarhice, solicitând/integrând cunoştinţe din diverse discipline, cum ar fi contabilitate, gestiune financiară, marketing, gestiunea resurselor umane, strategie s.a.

Controlul de gestiune a apărut la începutul secolului XX în cadrul unor mari întreprinderi industriale americane şi a cunoscut o dezvoltare sensibilă în cadrul întreprinderilor franceze la începutul anilor '70.

La început, controlul de gestiune se fundamenta pe principiile organizării tayloriene. În Franţa, introducerea tehnicilor controlului de gestiune s-a realizat prin misiunile de studiu („misiuni de productivitate") organizate în SUA, care au iniţiat responsabilii europeni în management.

Sub impusul controlului de gestiune, contabilitatea de gestiune devine din ce în ce mai detaliată:[267]

---

* Acest capitol a fost realizat în colaborare cu Dragomirescu Simona.

[267] Tabără N., *Modernizarea contabilităţii şi controlului de gestiune,* Editura TipoMoldova, Iaşi, 2006, p. 15-18

• înainte de 1950 preocuparea principală a controlului de gestiune era determinarea costurilor şi optica disciplinei financiare prin aplicarea tehnicilor de elaborare a bugetelor şi gestiunea contabilă a costurilor;

• după 1965 atenţia controlului de gestiune a fost orientată spre producţia de informaţii necesare pentru planificarea, gestiunea, controlul şi analiza decizională (contabilitatea de responsabilitate);

• după 1985 interesul a fost deplasat către reducerea pierderilor de resurse utilizate în procesele din întreprindere, prin aplicarea analizei sistemice, standardizate şi prin tehnici de management al costurilor;

• după 1995, interesul major al sistemelor de control de gestiune a fost deplasat către radiografierea creării sau producţiei de valoare prin utilizarea eficientă sau eficace a resurselor, prin tehnici informatice ce permit analiza inductorilor de valoare pentru client, acţionar, manager, urmărind trecerea progresivă şi evolutivă a inovaţiei sub semnul unei organizaţii.

Concentrarea economică a dus la apariţia întreprinderilor mari şi complexe, care, prin activităţile desfăşurate, impuneau o anumită descentralizare a managementului. Întreprinderile sunt structurate în entităţi, denumite centre de responsabilitate, care au o autonomie mai mult sau mai puţin largă. Controlul de gestiune trebuie să răspundă şi necesităţilor de coordonare a acestor organizaţii descentralizate, orientând „actorii" în sensul dorit de către manageri.[268]

În cadrul descentralizării responsabilităţilor din marile ansambluri industriale, conducerile caută să controleze de la distanţă, prin indicatori şi să aplice în mod progresiv procedurile clasice de gestiune a costurilor prin standarde şi control bugetar. În prezent se vorbeşte despre o „criză" a controlului de gestiune şi a contabilităţii de gestiune. *Alazard C. şi Separi S.*[269] caracterizează contextul economic şi tehnologic actual drept „instabil şi în continuă evoluţie în timp şi spaţiu". El poate fi considerat *complex, turbulent şi nesigur:*

• *complex* datorită imposibilităţii de identificare (şi deci control) a interdependenţelor şi interconexiunilor existente între toate variabilele;

• *turbulent* datorită caracterului rapid, frecvent, dispersat, numeros, puţin previzibil al evoluţiilor, fapt ce determină un caracter pregnant şi permanent de *nesiguranţă* a datelor de care dispun actorii contextului.

18.2. Comparaţia cu alte tipuri de control

18.2.1. Controlul invizibil

În afara formelor de control formalizate, respectiv controlul strategic, controlul de gestiune şi controlul operaţional, la nivelul întreprinderilor mai există

---

[268] Sgârdea F., *Control de gestiune*, Editura Lucman, Bucureşti, 2007, p. 7

[269] Alazard C., Separi S., *Contrôle de gestion*, 4e édition, Dunod, 1998 citat de Diaconu P., Albu N., Mihai S., Guinea F., *Contabilitatea managerială aprofundată*, Editura Economică, Bucureşti, 2003, p. 39

Scanned with OKEN Scanner

o serie de factori care influenţează deciziile şi acţiunile. Dintre aceşti factori menţionăm educaţia, cultura naţională, experienţa profesională, apartenenţa la o categorie socială sau profesională etc., factori care determină existenţa unui control „invizibil" [270].

Acest control invizibil influenţează atitudinea membrilor organizaţiei în sensul că, în aceeaşi situaţie de gestiune, aceştia pot reacţiona diferit: pot accepta sau nu un anumit mod de conducere, pot adera la anumite obiective fixate de conducere sau le pot respinge, considerându-le inacceptabile.

18.2.2. Controlul prin proceduri (reglementări)

Este o formă de control specifică organizaţiilor de tip birocratic, cum ar fi de exemplu administraţia publică. Mediul birocratic, fiind unul stabil, puţin concurenţial, caracterizat prin lucrări repetitive, simple şi standardizate, nu presupune reflexii strategice particulare[271]. Tipul de control specific este în principal controlul operaţional şi se manifestă prin controlul respectării standardelor, regulilor şi procedurilor.

18.2.3. Controlul ierarhic

Controlul de gestiune nu este incompatibil cu controlul ierarhic. Prezent în toate organizaţiile, în diferite forme de intensitate, controlul ierarhic îşi poate atinge limitele în situaţiile în care, de exemplu, numărul de angajaţi aflaţi sub conducerea unui manager este mult prea mare (supravegherea nu mai poate fi realizată), sau munca angajaţilor este mult prea complexă şi implică cunoştinţe specifice din diferite domenii de activitate. Controlul de gestiune permite atenuarea insuficienţelor modului de organizare de tip ierarhic, într-un context în care tendinţa este de a diminua numărul de trepte ierarhice (structura piramidală se substituie unei structuri plate).

18.2.4. Controlul pieţei

Prin acest mod de control se compară sistematic performanţele obţinute cu piaţa. În acest context, organizaţia este structurată pe mai multe entităţi independente şi autonome, pentru care sunt fixate anumite nivele ale performanţei. Riscurile ce apar, ca urmare a constrângerilor pieţei, ţin de favorizarea unor comportamente pe termen scurt care caută profit imediat, în detrimentul unui profit viitor. Controlul de gestiune contribuie la limitarea comportamentelor oscilatorii, măsoară rezultatele tuturor entităţilor şi apelează la indicatori pertinenţi.

18.2.5. Controlul prin socializare

„Cultura de întreprindere" înseamnă ansamblul de coduri, norme sau valori

---

[270] Bouquin H., *Contrôle*, în *Enyclopédie de gestion*, 2e édition, Economica, 1997, citat de Ionaşcu I., Filip A.T. şi Mihai S., *Control de gestiune*, Editura ASE, Bucureşti, 2001, p. 4

[271] Sgârdea F., *Control de gestiune*, Editura Lucman, Bucureşti, 2007, p. 12

Scanned with OKEN Scanner

partajate de membrii săi. Ea determină modelarea comportamentelor membrilor organizației, iar în cazul unui nou membru, procesul de însușire a acestui sistem de valori este denumit „socializare". Controlul de gestiune ajută la coordonarea acțiunilor, dar va trebui să se adapteze acestei „culturi", altfel va fi respins.

18.2.6. Clarificarea frontierelor între controlul de gestiune și audit, revizie contabilă, control intern

În ultimele decenii, domeniul ***auditului*** s-a amplificat considerabil. În prezent, există o multitudine de tipuri de audit: audit financiar, audit fiscal, audit informatic, auditul calității. Misiunile de audit pot fi clasificate în funcție de : (a) obiective, (b) domeniul de referință, (c) entitatea supusă controlului, (d) mediul de intervenție pentru care se pregătesc decizii.

Auditul intern este activitatea de apreciere a controlului operațiilor, realizată de o manieră independentă, pentru a satisface interesele direcției.

Auditul de gestiune este esențial diferit față de auditul financiar. Are vocație internă, având ca obiect verificarea și certificarea pertinenței costurilor, cercetarea conformității rezultatelor și performanței calculate analitic pe categorii de activități, pe purtători de costuri și centre de responsabilitate.

Misiunea *auditului financiar* este certificarea imaginii fidele a situațiilor financiare de sinteză. Aceasta înseamnă, printre altele, verificarea conformității înregistrărilor contabile din punct de vedere al respectării legislației, evaluarea controlului intern și analiza riscurilor potențiale.

Auditul operațional are ca obiect analiza riscurilor și a deficiențelor, în scopul de a oferi consiliere și recomandări, de a aplica proceduri informatice și de gestiune, de a compune scenarii și de a propune strategii pentru a susține ameliorarea continuă a performanțelor.

Auditul presupune o „muncă de analiză și diagnosticare, prin care se controlează buna aplicare a procedurilor sau a politicilor decise de conducere" [272], în timp ce controlul de gestiune trebuie să stimuleze dezvoltarea permanentă a mijloacelor de control și să contribuie permanent la ameliorarea performanțelor.

Revizia contabilă reprezintă misiunea legală de verificare aprofundată a valorilor semnificative și a documentelor contabile (evidențe, situații, registre, documente de sinteză) pentru certificarea conformității acestora cu prescripțiile standard ale contabilității sistematice și cu regulile impuse de legislația în vigoare.

Revizia contabilă are două forme principale: revizia legală, având misiunea permanentă conferită, de regulă unui organism public (în Franța, Compania Națională a Comisarilor de Conturi); revizia contractuală, efectuată prin cabinete sau consultanți ce intervin prin convenție numai în probleme punctuale.

Controlul intern reprezintă ansamblul activităților de securitate ce contribuie la conservarea, menținerea și îmbunătățirea performanțelor. Scopul său este, pe de o parte, asigurarea protecției, a integrității materiale a capitalului și a certitudinii calității informațiilor, iar pe de altă parte, asigurarea calității practicilor de aplicare,

---

[272] Tabără N., *Op. Cit.*, p. 226-227

Scanned with OKEN Scanner

respectare şi motivare a instrucţiunilor pe care direcţia întreprinderii le consideră necesare pentru a favoriza ameliorarea continuă a performanţelor.

Controlul intern se constituie din ansamblul măsurilor de verificare, certificare şi control pe baza conturilor, prin care direcţia întreprinderii motivează, defineşte, aplică, supraveghează, prin autoritate, responsabilitate şi delegare finalitatea acţiunilor ce urmăresc protecţia patrimoniului, a capitalului, dar şi fiabilitatea, relevanţa şi calitatea înregistrărilor contabile.

Existenţa controlului de gestiune permite modelarea, anticiparea formală apriori a derulării corecte a acţiunilor pentru obţinerea informaţiilor fiabile, condiţie pentru a fundamenta corect deciziile operaţionale.

Complementaritatea formelor de control se exercită permanent:

- prin acţiuni preventive: previziunea evenimentelor – control de gestiune;
- previziunea conduitelor, organizarea de roluri, fixarea de reguli şi proceduri – control intern;
- prin evaluarea de acţiuni şi rezultate: în optica regularităţii – audit intern;
- în optica economică de eficacitate şi eficienţă – control de gestiune.

18.3. Procesul de luare a deciziilor

Activitatea oricărei întreprinderi se desfăşoară pe două planuri:

- *conducerea* – ansamblul acţiunilor de decizie privind organizarea, strategia, coordonarea, gestionarea si controlul;
- *execuţia* – ansamblul acţiunilor sau operaţiunilor legate de producerea de bunuri sau prestări de servicii etc.

Prin aceste două procese importante, managementul urmăreşte să realizeze obiectivele entităţii în condiţii de profitabilitate ridicată şi de utilitate socială.

Din punct de vedere organizaţional, gestiunea reprezintă un ansamblu de activităţi de decizie care se derulează într-o întreprindere. Orice proces de gestiune are o finalitate: managerul urmăreşte un obiectiv şi vrea să realizeze un rezultat, dar pentru aceasta trebuie să ia decizii pe baza informaţiilor de care dispune. Dificultatea provine din faptul că, în realitate, informaţia este imperfectă.

În planul evidenţei, sarcinile gestiunii sunt diverse, având în vedere natura lor, amploarea şi consecinţele. Din această perspectivă, aspectele gestiunii nu pot fi studiate toate în aceeaşi manieră. Numeroşi autori au avut în vedere acest aspect şi au încercat o clasificare a proceselor de decizie, în dorinţa de a înţelege conceptul de control de gestiune. Astfel, funcţie de structurabilitate, respectiv funcţie de numărul variabilelor necesare pentru descriere (complexitate) şi de posibilităţile de prevedere a consecinţelor (incertitudine), situaţiile decizionale sunt redate în continuare.

Managerii trebuie să ia decizii pentru a soluţiona problemele care apar în cadrul organizaţiilor. Este necesar să se ia o decizie atunci când sunt îndeplinite următoarele condiţii: există o discrepanţă între rezultatele dorite şi situaţia actuală, decidentul este conştient de această discrepanţă, este motivat să o elimine şi

Scanned with OKEN Scanner

dispune de resursele necesare pentru aceasta. Deciziile programate sunt cele repetitive şi de rutină şi sunt adoptate din obişnuinţă sau pe baza politicilor organizaţiei. Deciziile neprogramate sunt nestructurate şi au caracter de unicat.

În mediul actual aflat în permanentă schimbare, procesul complex al luării deciziilor devine tot mai dificil, iar managerii sunt tot mai constrânşi de mediul în care acţionează.

Teoreticienii ştiinţelor comportamentale au identificat două tipuri de seturi de valori. Primul defineşte un anumit comportament potrivit oricărei situaţii, *valorile instrumentale* pe care se bazează cuprind concepţii ca cinstea, iubirea şi supunerea. Pe de altă parte, *valorile finale* reprezintă credinţa că o anumită stare merită efortul de a te strădui pentru a o atinge. De exemplu, un manager poate considera că merită să te străduieşti pentru a avea independenţă financiară iar altul că o familie fericită merită toate eforturile.

Fiecare manager deţine valori instrumentale şi finale diferite, care le influenţează deciziile.

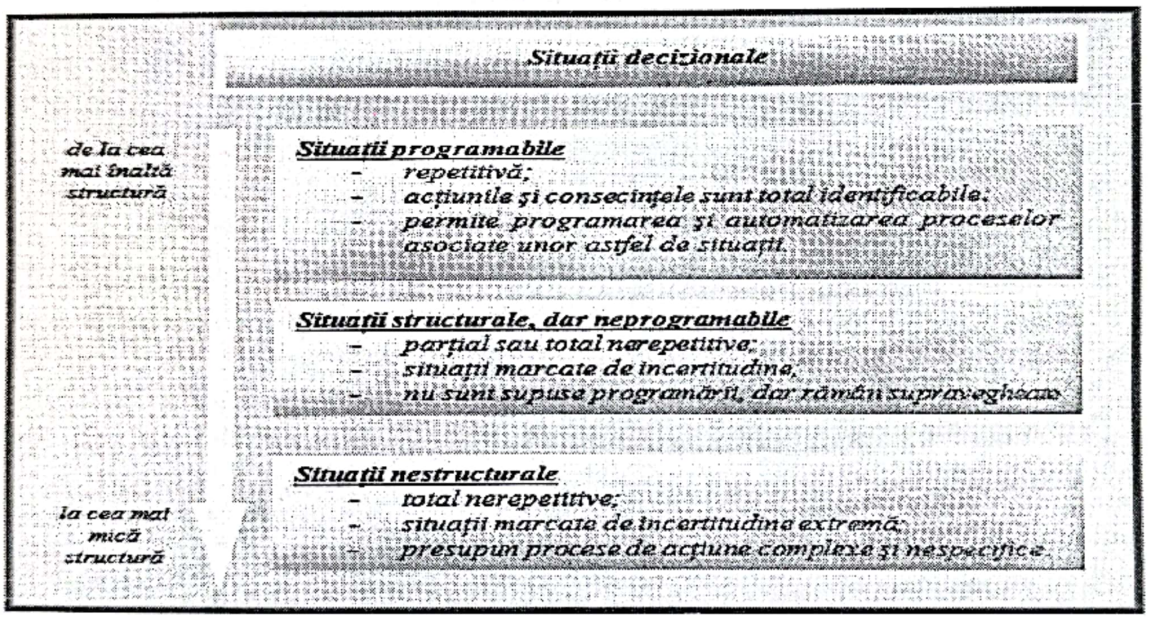


Figura nr. 18.1. - Clasificarea situaţiilor decizionale

Pornind de la clasificarea situaţiilor decizionale, problemele de decizie pot fi prezentate schematic astfel:

Scanned with OKEN Scanner

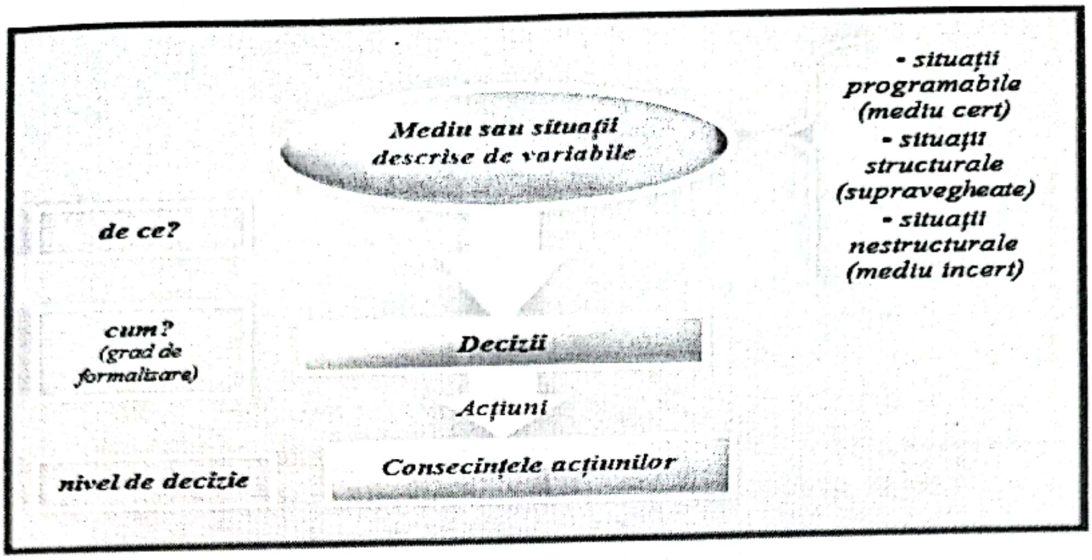


Figura nr. 18.2. - Schema generală a clasificării problemelor de decizie

La întreprinderile de producție industrială, şi nu numai, problema alegerii produselor ce se vor fabrica presupune următoarea problemă de decizie:

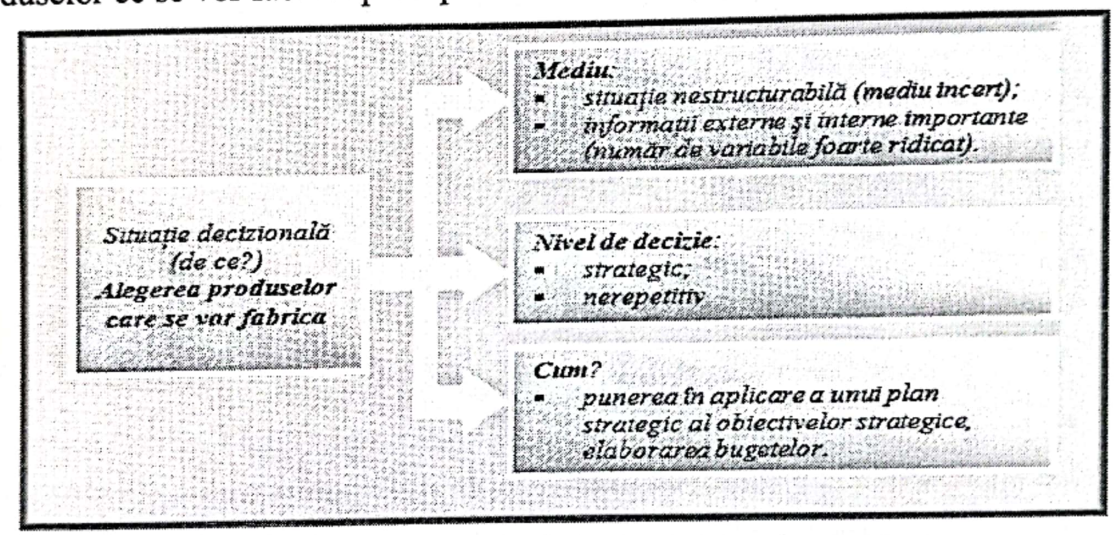


Figura nr. 18.3. - Situație decizională în domeniul alegerii fabricării produselor la întreprinderile de producție

Se constată că aspectele gestiunii se regăsesc la toate nivelurile întreprinderii, studiul ei neputând fi limitat numai la nivelul problemelor de optimizare. Pe de altă parte, gestiunea unei întreprinderi reprezintă un ansamblu de reguli, proceduri şi mijloace care permit aplicarea metodelor specifice unui sistem fizic pentru realizarea obiectivelor. Deci, sistemul gestiune este un sistem de conducere, pilotaj, al întreprinderii, ce nu poate fi conceput fără: previziune, evidență şi control. Astfel noțiunii de control i se pot asocia două semnificații principale: supraveghere şi putere (stăpânire).

Scanned with OKEN Scanner

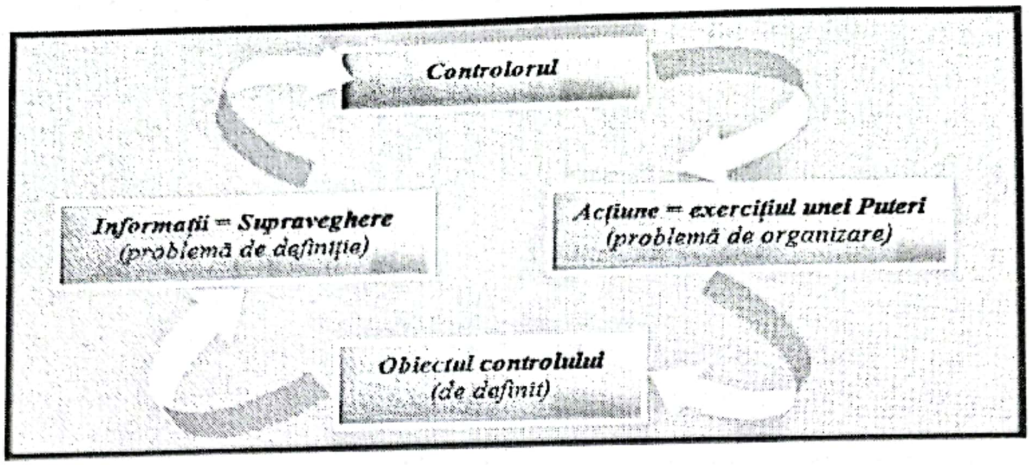


Figura nr. 18.4. - Noțiunea de buclă reglare-control

Termenul de control de gestiune trebuie înțeles în dublu sens. De cele mai multe ori noțiunea de control este asociată cu sensul de verificare, supraveghere; în acest caz, prin control se înțelege verificarea dacă faptele şi evenimentele se derulează conform planului.

Dar termenul de control nu poate fi limitat numai la verificare; accepțiunea anglo-saxonă a cuvântului „control" înțeles în sensul de măiestrie (stăpânire, conducere a situației) scoate în evidență complexitatea acestui domeniu al gestiunii. În limbajul curent, expresia „controlează situația" înseamnă stăpânire (supraveghere), dominare a unei stări de fapt. [273] Se vorbeşte în prezent de controlul proceselor de producție, controlul unei întreprinderi etc.

Controlul de gestiune se poate exercita la toate nivelurile organizatorice, este prezent peste tot unde se exercită o activitate. Devine un factor esențial al funcționării şi evoluției organizațiilor. Pentru aceasta, controlul presupune:

- conceperea şi punerea în aplicare a unei baze de informații;
- adaptarea intențiilor controlului la tipul de comportament al entităților şi al membrilor care vor să-l aplice.

18.4. Controlul şi ciclurile de informare [274]

În sistemele organizaționale, controlul este exercitat prin cicluri de informare care compară informația din trecut privind performanța (din partea de rezultate) sistemului, departamentului sau procesului cu un standard (care poate fi reprezentat printr-un buget, procedură, nivel al producției etc.).

Acesta va servi pentru gestionarea performanței viitoare prin ajustarea intrărilor în sistem.

Teoria sistemelor defineşte anumite părți ale ciclului de informare astfel:

- Sistemul de măsurare şi înregistrare din proces este *senzorul de măsurare,*

---

[273] Sgârdea F., *Control de gestiune*, Editura Lucman, Bucureşti, 2007, p. 8

[274] Anthony R. N., Govindarajan V., *Management Control Systems*, Twelfth Edition, McGraw – Hill International Edition, 2007, p. 2-4

Scanned with OKEN Scanner

acesta trebuind să fie adecvat sistemului;

• *Comparatorul* este componenta prin care rezultatele actuale sunt comparate cu standardul;

• Într-un sistem informațional, *efectorul* este un manager care acționează în baza unui raport conținând rezultatele componentelor care emite instrucțiuni în scopul efectuării ajustărilor necesare;

• *Ciclurile de informare:* (a) *primul ciclu de informare* este ciclu informațional obișnuit prin care rezultatele actuale sunt comparate cu standardul în scopul generării de acțiuni corective care trebuie să alinieze performanța cu planul; (b) *al doilea ciclu de informare* este proiectat pentru a se asigura că standardele, planurile, structurile organizatorice și sistemele de control sunt reevaluate pentru a permite schimbarea condițiilor; dacă sistemul nu se adaptează la noile condiții ale mediului, organizația nu poate supraviețui.

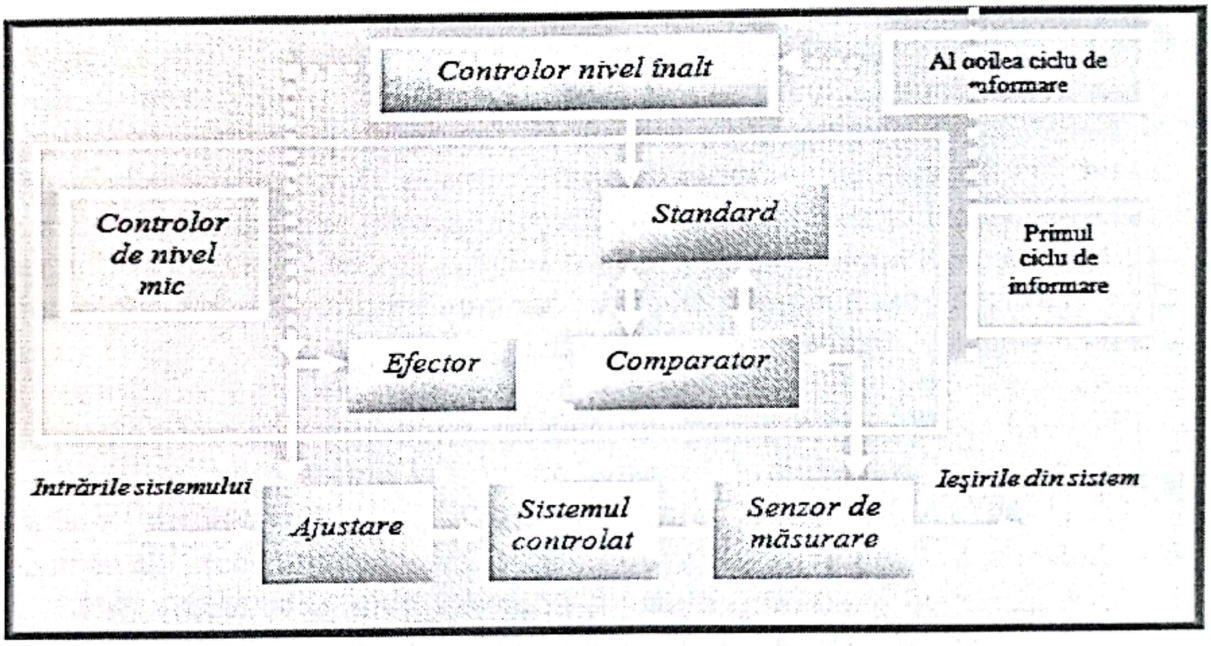


Figura nr. 18.5. - Ciclurile de informare

Se constată existența unor *cicluri de informare negative și pozitive*. Sistemele de control ce încorporează informarea negativă caută să stopeze și să reducă fluctuațiile în jurul unui standard, ele fiind mult mai stabile și mai conforme cu nivelurile stabilite drept standard, în timp ce cele ce încorporează informarea pozitivă permit sistemului să-și amplifice o ajustare sau o acțiune.

Ciclul de informare negativ produce acțiuni corective în direcția opusă deviației; ciclul de informare pozitiv produce acțiuni în aceeași direcție cu deviația măsurată. Informarea negativă este mai des întâlnită în sistemul de control, informarea pozitivă acționând de regulă în sistemele informaționale.

Un exemplu de sistem pentru ciclul informațional negativ este cel de control al stocurilor gestionate: nivelurile de stocuri sunt ajustate în funcție de rata de consum, comenzile făcându-se pentru menținerea la nivelul planificat.

Un exemplu de sistem pentru ciclul informațional pozitiv sunt cheltuielile cu publicitatea în legătură cu vânzările: cu cât vânzările cresc, cu atât informarea

Scanned with OKEN Scanner

pozitivă va determina o creştere a cheltuielilor cu publicitatea.

În ceea ce priveşte durata acţiunii de control, Druker afirma că „întotdeauna deciziile trebuie luate la cel mai redus nivel posibil, în concordanţă cu natura deciziei şi cât mai aproape de scena de acţiune. Altfel spus, acţiunea de control este mult mai eficientă atunci când durata de timp între aceasta şi ieşiri este cât mai scurtă posibil. O durată prea mare între actul controlat şi acţiunea de control poate genera efecte contradictorii".

Factorii care influenţează viteza controlului sunt structura organizatorică şi perioada de raportare. Dacă un element trebuie să treacă prin mai multe niveluri de informare, înainte de acţiunea efectivă, atunci acest lucru va genera întârzieri inevitabile. Pentru anumite tipuri de control, cum sunt controlul bugetar sau raportările standard privind costurile, există o tendinţă de a fi produse în anumite perioade contabile convenţionale (lunare), pentru toate nivelurile organizatorice. Ca urmare, datorită procedeelor implicate, aceste rapoarte sunt în mod frecvent indisponibile până în partea a doua a lunii următoare, ceea ce face ca majoritatea informaţiilor să fie deja expirate şi înşelătoare pentru organizarea sistemului.

Ciclurile informaţionale de control, în funcţie de perioada vizată, pot fi retrospective (trecute) sau prospective (viitoare). Ciclurile de informare retrospective monitorizează rezultatele trecute pentru a identifica şi corecta abaterile dintre rezultatele obţinute şi cele stabilite prin plan. Ciclurile de informare prospective reacţionează la pericolele imediate sau care urmează să apară în urma acţiunilor de corecţie făcute asupra sistemului în avans.

18.5. Controlul de gestiune şi descentralizarea

Descentralizarea devine necesară în cazul organizaţiilor mari, cu activităţi complexe, deoarece vine în sprijinul managerilor prin eliberarea acestora de problemele curente şi orientarea spre problemele strategice, ameliorează rapiditatea de reacţie a organizaţiei prin reducerea circuitului decizional, contribuie la calificarea responsabililor extinzând câmpul de competenţe şi sporeşte motivarea acestora printr-o mai mare autonomie de decizie.

Descentralizarea se bazează pe delegarea autorităţii, organizată practic prin stabilirea unor obiective clare, ţinerea la curent despre mersul şi eficacitatea procesului, definirea limitelor deciziilor care pot fi luate de un responsabil în îndeplinirea obiectivelor ce i-au fost atribuite.

Controlul de gestiune are rol de coordonator al organizaţiilor descentralizate, asigurând coerenţa internă a obiectivelor cu privire la strategia urmărită şi la organizarea sistemului informaţional, lucru care va permite să se analizeze dacă obiectivele au fost atinse. El apare ca un sistem de supraveghere, urmărind acţiunea de descentralizare pentru a verifica utilizarea delegării autorităţii. El măsoară performanţele organizaţiilor descentralizate, determinând şi analizând cauzele abaterilor dintre rezultatele obţinute şi obiectivele fixate. Dacă obiectivele unui centru nu au fost îndeplinite, controlul de gestiune intervine în stabilirea

Scanned with OKEN Scanner

responsabilității acestuia, pentru ca organele ierarhice superioare să poată lua măsuri în vederea diminuării pericolelor, măsuri care pot duce chiar şi la destituirea persoanelor responsabile sau, într-o ultimă instanță, la închiderea centrului.

Dezvoltarea controlului de gestiune se află în strânsă legătură cu o structură de decizie descentralizată. Organizația este structurată pe „entități autonome" numite centre de responsabilitate, fiecărui centru fiindu-i atribuit o misiune şi obiective de atins. Delimitarea întreprinderii în centre de responsabilitate, ca element al controlului de gestiune, are în vedere urmărirea activității unui responsabil. *Centrul de responsabilitate* poate fi definit drept „un grup de actori ai organizației subordonați unui responsabil de la care împrumută mijloacele şi metodele necesare pentru realizarea obiectivelor care le-au fost atribuite".[275]

Funcția controlului de gestiune este de a supraveghea activitatea responsabilului unui centru, care are o obligație de rezultat. Autonomia acestuia în materie de decizie este mai mult sau mai puțin largă, în funcție de tipul centrului de responsabilitate. Centrul trebuie să dispună şi de un sistem de măsurare a performanțelor care să informeze organele ierarhice superioare de nivelul de realizare a obiectivelor, al consumurilor de resurse, termene etc. O condiție de bună funcționare a organizației este acceptarea de responsabili privind indicatorii de măsurare a performanței.

Contabilitatea analitică este, înainte de toate, un joc de construcție realizat în jurul producției şi structurii întreprinderii, ale cărei reguli trebuie să fie simple şi asimilabile de toți responsabilii. Ea necesită o voință de participare, o descentralizare a responsabilităților, un sistem de informare permanent adaptat la nevoi şi o formație economică minimă din partea personalului. Contabilitatea analitică este indispensabilă în întreprinderile mari şi mijlocii şi, în egală măsură, în micile întreprinderi care, cel mai adesea, dispun de puține mijloace financiare.

Evoluția sistemului de control integrat şi adaptat unei viziuni de descentralizare dinamică pe responsabilități, poate fi apreciată după:

– stilul de control de gestiune;
– natura instrumentelor, pe măsură ce evoluează stilul de control;
– modul de urmărire a rezultatelor;
– bazele după care evoluează performanțele şi se realizează în fiecare etapă a procesului de evoluție.

În perspectiva introducerii controlului de gestiune în întreprinderile românești trebuie acordată o atenție deosebită stabilirii nivelurilor optime de ierarhizare pentru descentralizarea activităților şi delegarea responsabilităților.

Controlul de gestiune solicită cooperarea tuturor responsabililor din organizație şi o coordonare de ansamblu, ceea ce duce la conştientizarea importanței şi rentabilității serviciilor pe care aceştia le conduc.

---

[275] Alazard C., Sépari S., *Contrôle de gestion*, 2e édition, Dunod, Paris, 1994, p. 281

Scanned with OKEN Scanner

18.6. Funcţiile întreprinderii şi structura organizatorică

18.6.1. Funcţiile întreprinderii

Îndeplinirea obiectului activităţii întreprinderii implică realizarea unui mare şi variat număr de activităţi. Activităţile, în raport cu obiectivele principale derivate din obiectivul (scopul) întreprinderii se pot grupa pe funcţiuni ale acesteia.

Conceptul de funcţiune a întreprinderii a fost propus pentru prima dată, la începutul acestui secol, de *H. Fayol*, în urma studiului diviziunii muncii. Acesta a grupat pe funcţiuni activităţile complexe şi multiple dintr-o organizaţie astfel:

- tehnică,
- financiară,
- contabilă,
- comercială,
- de personal,
- de securitate sau administrativă.

O funcţiune este definită ca un „ansamblu de procese de muncă omogene, asemănătoare sau complementare care contribuie la realizarea obiectivelor”[276].

În entităţile moderne de orice profil, funcţiile acestora sunt următoarele: cercetare-dezvoltare, comercială, producţie, financiar-contabilă şi resurse umane.

- *Funcţia de cercetare-dezvoltare* este compusă din activităţi legate de producerea de idei noi, folositoare obiectului de activitate al firmei, precum şi implementarea acestora, cu scopul de a îmbunătăţi activitatea şi performanţele firmei, de a satisface mai bine nevoile clienţilor şi de a crea în ultimă instanţă avantaje concurenţiale. Principalele activităţi ale acestei funcţii sunt:

- *cercetare ştiinţifică şi ingineria de proces şi produs* cu scopul de a îmbunătăţi oferta de produse şi servicii, de a moderniza tehnologiile şi de a perfecţiona metodele manageriale;

- *investiţii şi construcţii* vizând crearea de noi capacităţi de producţie, modernizarea, dezvoltarea, reconstrucţia şi reînnoirea celor existente.

- *Funcţia comercială* cuprinde ansamblu de procese de cunoaştere a cererii şi ofertei, procurarea şi asigurarea în mod complet, complex şi la timp a tuturor cantităţilor şi calităţilor de resurse necesare desfăşurării întregii activităţi, precum şi vânzarea rezultatelor afacerii.

- *Funcţia de producţie* este reprezentată de ansamblul activităţilor de bază, auxiliare şi de servire, prin care se realizează obiectivele din domeniul fabricării produselor, elaborării lucrărilor şi prestării serviciilor destinate comercializării.

Principalele activităţi sunt:

- *fabricaţia* sau *exploatarea,* adică transformarea materiilor prime, auxiliare şi a altor resurse în produse, lucrări şi servicii;

- *controlul tehnic de calitate* asigură respectarea standardelor de calitate impuse semifabricatelor, subansamblelor şi produselor finite pe fluxul tehnologic;

---

[276] Caraiani C., Dumitrana M. (coord.) ş.a., *Contabilitate de gestiune şi control de gestiune*, Editura InfoMega, Bucureşti, 2005, p. 256

Scanned with OKEN Scanner

- *întreţinerea şi repararea utilajelor* în vederea menţinerii acestora în stare de funcţionare la parametrii ceruţi şi a preîntâmpinării şi evitării efectelor uzurii fizice şi morale a acestora;

- *activităţi de transport intern şi alte activităţi auxiliare* prin care se asigură condiţiile pentru buna desfăşurare a fabricaţiei şi celorlalte activităţi.

• *Funcţia financiar-contabilă* reprezintă ansamblul de activităţi prin care se realizează obiectivele privind obţinerea şi folosirea mijloacelor financiare necesare organizaţiei, precum şi toate lucrările de evidenţă necesare pentru caracterizarea poziţiei şi performanţei financiare a întreprinderii.

• *Funcţia resurse umane* cuprinde activităţi care să realizeze obiectivele din domeniul asigurării şi dezvoltării resurselor umane. Principalele activităţi sunt: planificarea, recrutarea, selecţia, orientarea, perfecţionarea, motivarea, promovarea, retribuirea şi protecţia acestor resurse.

Cunoaşterea funcţiilor întreprinderii are un rol important în organizarea controlului de gestiune. De exemplu, componenta vânzări a funcţiei comerciale este cea care influenţează întreaga activitate a întreprinderii, controlul de gestiune având rolul de a face estimări ale vânzărilor pe baza analizei structurale şi dinamice ale perioadelor de referinţă corelate cu direcţiile strategice conturate pe perioade mari de timp. Rezultatul este întocmirea unui buget de vânzări care, mai departe, va sta la baza întocmirii planurilor financiare ale controlorilor de gestiune de la nivelul fiecărei funcţii şi subfuncţii.

„Fiecare epocă dă naştere unei forme de organizare potrivită cu ritmul său".
Alvin Toffler (1973)

18.6.2. Structura organizatorică

Un control de gestiune eficient şi real presupune o bună corelaţie între structura organizatorică, strategie şi pilotaj, prin realizarea schemei de gestiune. Aceasta presupune:

• definirea principiilor pe care se bazează şi cadrul general de organizare;

• stabilirea legăturii dintre structura organizatorică şi pilotajul organizaţiei care se sprijină pe cunoaşterea strategiei;

• rolul celor implicaţi în controlul de gestiune.

O structură organizatorică poate fi definită drept un „ansamblu de misiuni şi responsabilităţi ale şi între diferitele entităţi ale organizaţiei şi modurile de colaborare între ele".

Delimitarea întreprinderii pe centre de responsabilitate depinde foarte mult de structura organizatorică. Organizarea structurală a unei astfel de entităţi este influenţată de numeroşi factori, cum ar fi: mărimea, numărul nivelurile ierarhice, gradul de centralizare sau descentralizare, gradul de formalism ce implică definirea posturilor şi existenţa regulilor de gestiune, gradul de specializare ş.a.

În practică se întâlnesc trei tipuri de structuri:

• structura funcţională;

• structura divizională;

• structura matricială.

Scanned with OKEN Scanner

Prin modul de combinare a resurselor umane, materiale şi financiare, structura organizatorică condiţionează eficienţa desfăşurării activităţii necesare realizării obiectivelor, precum şi calitatea şi operativitatea sistemului decizional şi configuraţia sistemului informaţional. Sistemul organizaţional trebuie să realizeze obiectivele stabilite în condiţiile minimizării costului economic şi celui social, contribuind astfel la armonizarea intereselor individuale şi de grup. Funcţionalitatea structurii organizatorice este condiţionată atât de factori endogeni cât şi exogeni entităţii, analiza acestora constituind o rezervă nelimitată în creşterea eficienţei managementului. Alături de această formă de organizare poate exista şi o organizare informală alcătuită din ansamblul grupărilor şi al relaţiilor interumane stabilite spre satisfacerea unor interese personale. Organizarea informală, deşi însoţeşte organizarea formală acţionează, de cele mai multe ori, independent de aceasta. Cauzele apariţiei organizării informale ţin de afectivitate, satisfacţii, interese, aspiraţii, nivel de pregătire, calificare şi origine socială.

Clasificarea structurii organizatorice se face în conformitate cu două criterii:

1. după morfologia structurii (componentele), modul de îmbinare şi raporturile ce se stabilesc între elementele de natură funcţională şi operaţională se disting următoarele tipuri de structuri;

a) structura ierarhică ce se caracterizează printr-un număr redus de componente operaţionale, fiecare persoană fiind subordonată unui singur şef iar conducerea fiecărui compartiment exercită toate atribuţiile conducerii la acel nivel;

b) structura funcţională caracterizată prin existenţa compartimentelor operaţionale şi funcţionale, liderii sunt specializaţi într-un anumit domeniu iar executanţii primesc ordine atât de la şefii ierarhici cât şi de la conducerea compartimentelor funcţionale;

c) structura ierarhic-funcţională unde se manifestă existenţa componentelor operaţionale şi funcţionale, iar executanţii sunt subordonaţi şefului ierarhic.

2. după funcţionalitatea, eficienţa şi flexibilitatea structurii se regăsesc:

a) sisteme privat-tradiţionale;
b) sisteme birocratice;
c) sisteme moderne.

Fiind un element dinamic şi complex, structura organizatorică necesită îmbunătăţiri continue conform unor studii realiste care să fie bazate pe conceptele ştiinţei manageriale. Extrem de centralizată, structura funcţională este cea mai puţin favorabilă pentru delegarea deciziei. Modelul de structură funcţională simplă se prezintă astfel:

Scanned with OKEN Scanner

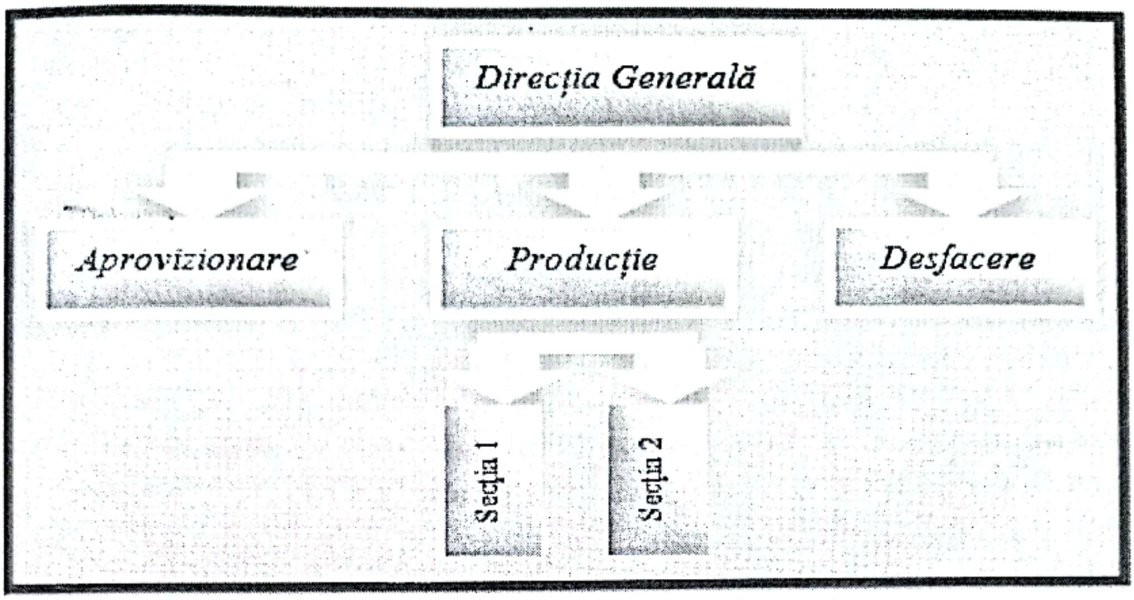


Figura nr. 18.6. - Structura funcțională simplă

Organizată pe produse sau piese, structura divizională este mai favorabilă delegării autorității. Fiecare divizie este autonomă, răspunde pentru rezultatele obținute şi au ca principal obiectiv maximizarea profitului.

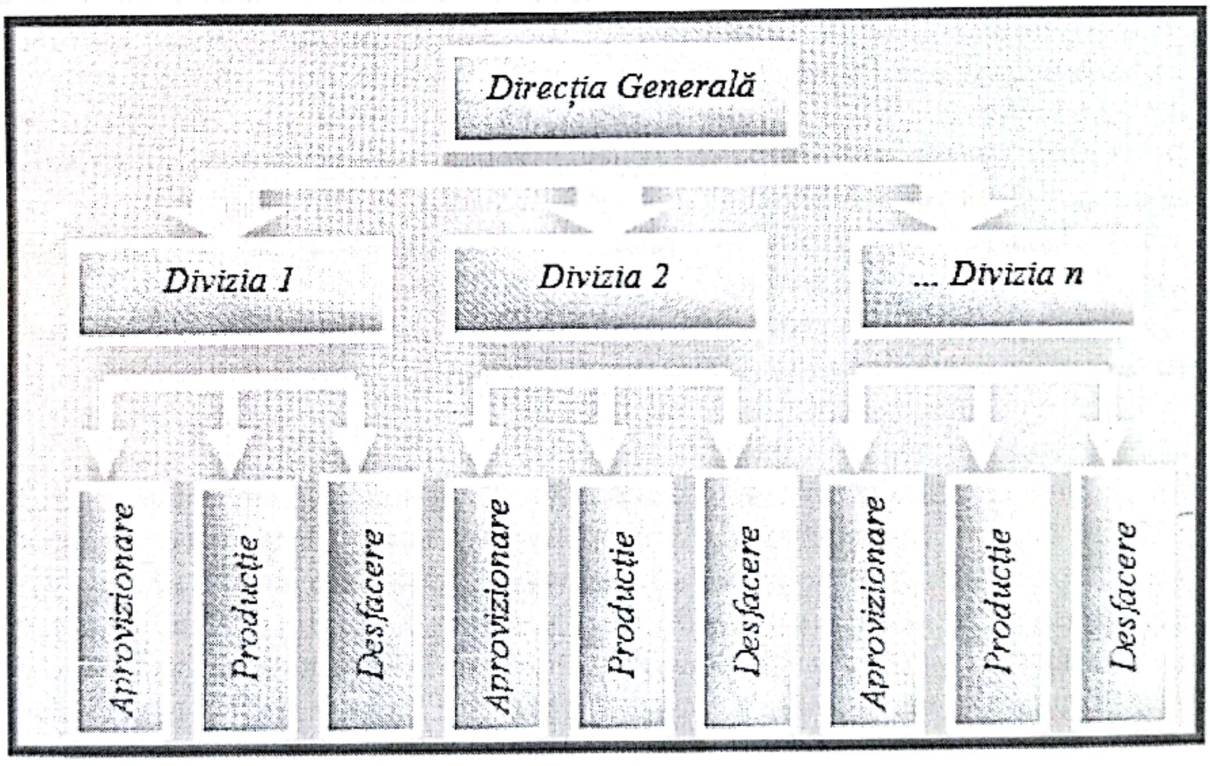


Figura nr. 18.7. - Structura funcțională divizională

Structura matriceală combină gruparea centrelor pe zone geografice cu grupe mari de produse vândute.

Abordările clasice ale structurii organizaționale au la bază concepția lui ***H. Fayol***, care se referă la atributele conducerii şi la funcțiunile de structură ale organizațiilor. Combinarea atributelor conducerii (planificare, organizare, decizie,

Scanned with OKEN Scanner

coordonare şi control) cu funcţiile organizaţiilor (cercetare-dezvoltare, producţie, personal, comercial, financiar-contabil) conduce la o matrice care generează organigrame structurale bazate pe conceptul funcţiilor de structură, conducerii funcţionale şi conducerii generale.

Numeroase tipuri de organigrame, care au la bază această concepţie, şi-au dovedit utilitatea în timp, dar în prezent are serioase limitări. Una din limitările principale constă în aceea că această modalitate de exprimare a structurilor nu permite surprinderea legăturilor mediu extern-mediu intern şi nu oferă cadru pentru raţionamente pentru diferite tipuri de organizaţii.

Abordări recente dezvoltă conceptul de organizare depăşind modelele generate de teoria lui H. Fayol. ***H. Mintzberg*** defineşte organizaţia ca o reuniune structurată compusă din cinci grupări de activităţi şi roluri diferite care se corelează în acţiune pentru îndeplinirea obiectivelor. Conceptul pune de asemenea în evidenţă componentele mediului exterior organizaţiei şi totodată oferă logica modului de generare a unor tipuri specifice de organizaţii, plecând de la modelul structural de bază.

H. Mintzberg identifică mai multe tehnici de coordonare a organizaţiilor:

- *supervizarea directă* – prin care responsabilul dă instrucţiuni şi controlează modul de îndeplinire a operaţiilor de către subordonaţi;
- *standardizarea proceselor de muncă* – specifică în detaliu conţinutul fiecărei operaţii, activităţi etc.;
- *standardizarea normelor* – se predefineşte gradul şi sfera de instruire a celui care lucrează;
- *standardizarea rezultatelor sau output-urilor (produse/servicii livrate)* – presupune definirea apriori a rezultatului, efectului sau performanţei de atins;
- *ajustarea (reglarea) reciprocă şi mutuală individuală* – în care indivizii se coordonează prin comunicări implicite.

Modelul de bază permite generarea de diferite tipuri de organizaţii, parametrii după care se diferenţiază fiind:

- mecanismul principal de coordonare;
- grupul (componenta) principal (ă) (cheie) în organizaţie;
- tipul de centralizare/descentralizare.

Cu ajutorul acestui model, H. Mintzberg generează următoarele tipuri de configuraţii ale organizaţiilor având caracteristicile prezentate în tabelul următor:

Scanned with OKEN Scanner

Configuraţie structurală	Mecanismul principal de coordonare	Componenta cheie în organizaţie	Centralizare / descentralizare	Tipul de control
structura simplă	supervizarea directă	managementul strategic	centralizare completă (orizontală şi verticală)	control personalizat, centralizat
birocraţie mecanistă	standardizarea proceselor de muncă	tehnostructura	descentralizare limitată	control birocratic, prin reguli şi proceduri
birocraţie profesională	standardizarea normelor	centre operaţionale	descentralizare (verticală şi orizontală)	control prin cultură, prin clan, prin factorii de satisfacţie
divizionalizare	standardizarea rezultatelor sau output-urilor (produse / servicii livrate)	linia ierarhică	descentralizare verticală limitată	control prin obiective, controlul ieşirilor, *control de gestiune tradiţional*
adhocraţie [102]	ajustarea mutuală	logistică şi activităţi suport (grupul suport)	descentralizare selectivă (pe proiecte)	autocontrol

Tabel nr. 18.1. - Tipologia configuraţiilor structurale propuse de H. Mintzberg

Cercetarea modalităţilor de evoluţie a organizaţiilor scoate în evidenţă următoarele:

- cu cât o organizaţie este mai veche cu atât mai formalizat este comportamentul acestuia;
- cu cât organizaţia este mai mare cu atât mai formalizate sunt metodele de coordonare şi comportamente;
- cu cât organizaţia este mai mare cu atât mai elaborată este structura;
- cu cât este mai complex sistemul tehnic cu atât mai elaborate sunt pregătirea şi cunoştinţele şi structura grupului suport;
- cu cât sunt mai diversificate pieţele, cu atât este mai mare tendinţa de descentralizare a structurii şi creşterea importanţei managementului mijlociu;
- cu cât mai mare este controlul extern cu atât mai centralizată şi formalizată devine structura.

Dinamica alertă a societăţii informatizate determină organizaţiile de orice tip să se adapteze continuu unui mediu aflat într-o permanentă schimbare, pentru a se putea adapta la schimbările sociale şi tehnologice radicale.

Interesul tot mai mare pentru evaluarea performanţelor de cercetare-dezvoltare în Marea Britanie reprezintă o confirmare a faptului că o pierdere este aproape inevitabilă, doar când companiile nu pot contracara o rată scăzută a acestor cheltuieli, cu un management al funcţiei de cercetare-dezvoltare mai eficient decât cei mai importanţi concurenţi.

În ultimii ani, toată atenţia a fost acordată în ultimii ani sistemelor de măsurare a performanţei şi a diverselor modele concurente în acest domeniu, precum „piramida performanţei" (Lynch şi Cross, 1991) sau „tabloul de bord" (Kaplan şi Norton, 1992), măsurarea productivităţii şi eficacităţii activităţii de cercetare-dezvoltare, primind o atenţie relativ redusă în literatura controlului şi contabilităţii de gestiune.

Scanned with OKEN Scanner

Organizaţii din afara domeniului contabil, precum European Industrial Research Management Association (EIRMA) sau Industrial Research Institute of the United States, au avut iniţiativa promovării unor studii şi conferinţe privind măsurarea performanţei în cercetare-dezvoltare.

Activităţile şi publicaţiile lor sunt specifice domeniului managementului strategic. Natura tehnică şi non-financiară se pretează mai mult pentru operaţiunile de control şi managementul proiectelor decât pentru formularea de strategii şi elaborarea portofoliului.

În concluzie, nevoia de conexiune între parametrii tehnici şi financiari şi performanţa în cercetare-dezvoltare nu e doar o chestiune de comunicare internă şi integrare a strategiei şi operaţiunilor.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 19

Controlul de gestiune şi inteligenţa economică

Preliminarii

Trăim într-o lume fluctuantă, caracterizată prin evoluţii din ce în ce mai intermitente şi greu previzibile. Criza de la începutul anilor 1990 a fost urmată de o perioadă de dezvoltare până în anul 2000. Utilizarea eficientă a capitalurilor impune rentabilitate şi competitivitate, pentru desfacerea produselor şi serviciilor.

Controlul de gestiune elaborează un sistem de informare pentru furnizarea de informaţii utile pentru deciziile managerilor.

Modelul raţionalităţii perfecte a individului şi, implicit, a managerului în actul decizional a fost pus la îndoială în lucrările profesorului american Herbert Simon (laureat al premiului Nobel pentru economie în 1978). Autorul introduce noţiunea de *raţionalitate* limitată, explicată prin capacitatea cognitivă limitată a indivizilor.

Într-o primă fază, el consideră sistemul de informare imperfect deoarece nu orice informaţie este disponibilă. Redefinirea comportamentului raţional, bazat pe raţionalitatea limitată, orientat către un scop, devine coerent faţă de comportamentele cu realizarea obiectivelor.[277]

Aptitudinea de a fi competitiv nu este suficientă. Este importantă urmărirea nevoilor clienţilor şi a tendinţelor generale ale sectorului de activitate.[278]

În mediul economic, un univers schimbător, este necesară proba flexibilităţii, reactivităţii şi creativităţii. Aceşti trei parametri vor fi menţinuţi printr-o supraveghere permanentă a luării unor decizii adecvate. Este necesară reducerea

---

[277] Ionaşcu I., Filip A.I., Mihai S., *Control de gestiune, ediţia a II-a,* Editura ASE Bucureşti, 2006, p. 18

[278] Jacobiak Fr., *Le pilotage des devenirs ambigus,* în Balantzian G., coordinateur, *Tableaux de bord. Pour diriger dans un context incertain,* Editions d'Organisation, Paris, 2005, p. 129-154

constantă a incertitudinii.

Primul imperativ îl reprezintă *inovarea permanentă şi generalizată*, care are un caracter tehnic, imaterial sau organizaţional. În acest scop, este necesară folosirea unor instrumente de stimulare a creativităţii.

Supravegherea tehnologică şi concurenţială permanentă alimentează reflecţia actului de inovare. Integrarea în conţinut a datelor şi restricţiilor mondializării trebuie să conducă la noi tipuri de exploatare a informaţiilor pentru *al doilea imperativ*: ameliorarea în permanenţă a competitivităţii.

Aceste două imperative nu trebuie pierdute niciodată din vedere. Ele constituie referenţiale de bază care ne ghidează în evoluţia noastră.

În condiţiile actuale de schimbare continuă, spiritul creativ este indispensabil, raţionamentul analogic îşi păstrează locul şi trebuie să corelăm controlul şi benchmarking-ul pentru a reuşi în orice moment cunoaşterea mediilor tehnice comerciale, financiare şi societale.

19.1. Creativitate şi inovare în conducerea activităţii economice

Procesele şi fenomenele economice devin tot mai complexe. Conducerea lor nu mai poate fi realizată numai pe bază de intuiţie şi experienţă. *Operaţiunea de asimilare şi „învăţare" din trecut este absolut necesară, dar nu şi suficientă. Lumea nu înseamnă numai continuitate, ci mai ales discontinuitate.* În aceste condiţii, conducerea modernă este de neconceput fără creativitate.

În sensul cel mai general, conceptul de *creativitate* exprimă facultatea de a crea, aptitudinea intelectuală de a emite o idee nouă, originală sau de a descoperi o soluţie nouă la o problemă dată. După Montesquieu, această facultate reprezintă o însuşire fundamentală şi definitorie a omului.

Termenul de creativitate a fost introdus de G.W. Allport, în anul 1938, în urma înţelegerii faptului că substratul psihic al creaţiei este ireductibil la aptitudini şi presupune o dispoziţie generală a personalităţii spre noi, o anumită organizare a proceselor psihice în sistemul de personalitate. Trăsăturile definitorii pentru creativitate sunt noutatea şi originalitatea răspunsurilor, ideilor, soluţiilor, comportamentelor. Noutatea se referă la distanţa în timp a unui produs faţă de cele precedente, în timp ce originalitatea se apreciază prin raritatea acestuia. Rezultă că un lucru poate să fie foarte nou, recent, dar cu un grad de originalitate redus, comportând doar mici modificări faţă de produsele existente anterior.

Unii autori consideră creativitatea drept o atitudine specială a spiritului de a reorganiza elementele din câmpul percepţiei într-un mod original, astfel încât să poată da loc la operaţii într-un domeniu oarecare. Creativitatea este, înainte de toate, un amestec sinergetic de intuiţie şi *muncă susţinută*. Susţine această opinie marele inventator Edison, care considera capacitatea creatoare a omului formată de 1% intuiţie şi 99% muncă.

Scanned with OKEN Scanner

Spre deosebire de Edison, Einstein acorda intuiției și imaginației o importanță fundamentală, mai mare chiar decât cunoașterii însăși. O opinie asemănătoare îmbrățișează și Immanuel Kant în „Critica rațiunii pure" (1781), care consideră că *„fără intuiție cunoașterea noastră este lipsită de obiecte determinate, iar gândirea de conținut. Intuiția oferă gândirii materia însăși."*[279] Importanța intuiției și imaginației în actul creației sporește după anii '60, când laureatul premiului Nobel, americanul Roger Sperry a fundamentat, în urma unor laborioase cercetări, activitatea inconștientă, intuitivă dar *profund creatoare* a emisferei cerebrale drepte. Dincolo de diversitatea părerilor privind rolul imaginației și intuiției, un fapt este cert și anume că ambele stimulează și susțin viguros dezvoltarea creativității. Legăturile dintre creativitate, ca fază premergătoare a descoperirilor și inovare ca dezvoltare aplicativă sunt unanim recunoscute.

În concepția noastră, considerăm că principalele trăsături ale personalității creatoare vizează mobilitatea intelectuală, intuiția, flexibilitatea, imaginația, interesul, originalitatea, capacitatea de combinare, receptivitatea și bineînțeles perseverența.

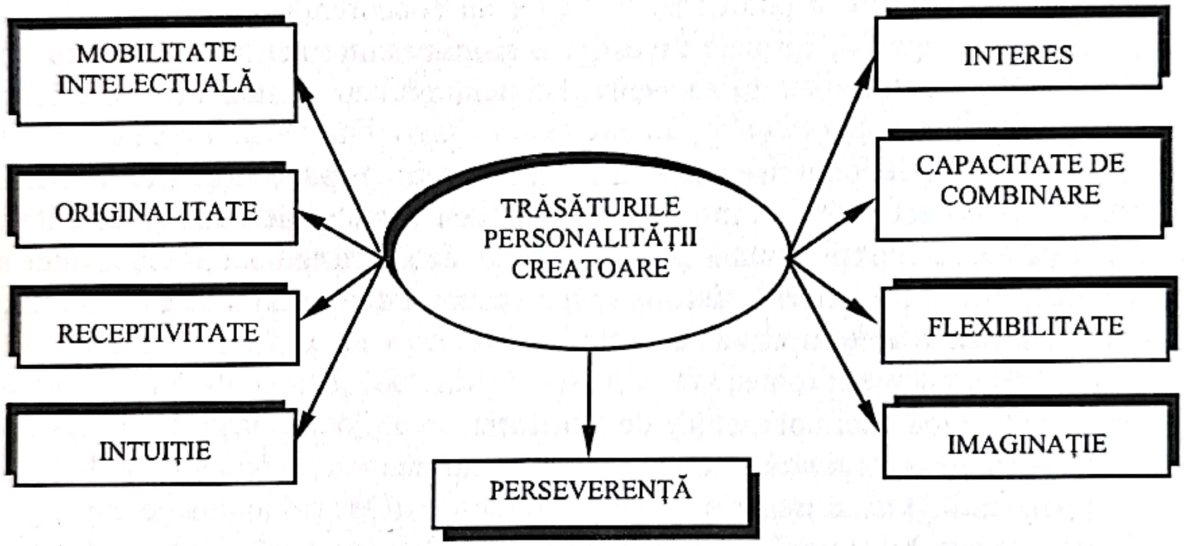


Figura nr. 19.1. - Trăsăturile personalității creatoare

Procesul de creație cuprinde, în mod logic, parcurgerea unor etape sau stadii în evoluția IDEII, a noului: pregătirea, incubația, iluminarea și evaluarea.

Firește, în calea creativității apar și numeroase obstacole, unele de natură subiectivă, altele de natură obiectivă. În timp ce impedimentele obiective se referă la limitele biologice ale capacității noastre novatoare, cele subiective sunt generate de prejudecată, de caracterul eronat sau incomplet al informației, de teama de eșec sau de necunoscut. În același mod nefast acționează inhibiția și resemnarea în fața periculoasei devize „totul este bine așa cum este". Filosofic vorbind, orice act creativ impune într-un anumit sens amnezia, deoarece fără uitare nu există creație ci numai imitație.[280]

---

[279] Kant I., *Logica generală, Prolegomene*, Editura Științifică, București, 1987, p. 451 ș.u.
[280] Horomnea E., *Tratat de contabilitate. Teorii, concepte, principii, standarde*, Vol. I, Editura Sedcom Libris, Iași, 2001, p. 111

Scanned with OKEN Scanner

Important este ca în procesul creației să fim mereu conștienți de imperfecțiunea demersului nostru. A încerca să crezi că ai creat o operă perfectă este la fel de naiv cu a gândi că poți să trăiești o viață fără păcat.

Dacă definim creativitatea drept însușirea de a genera idei noi, *inovarea exprimă capacitatea de a materializa ideile noi,* de a efectua schimbările tehnico-economice și organizatorice necesare pentru această materializare. Privită în acest context, inovarea poate fi considerată drept o creativitate aplicată sau materializată. Esența inovării constă în a realiza schimbarea față de trecut, a introduce o noutate într-un domeniu sau într-un sistem.

Tranziția către economia de piață a introdus un element esențial al existenței și dezvoltării întreprinderii prin factorul **concurență**. În aceste condiții, *rentabilitatea constituie condiția sine-qua-non a supraviețuirii fiecărui agent economic.* Or, obținerea rentabilității este de neconceput fără creativitate și inovare.

Activitatea economică solicită din ce în ce mai mult valențele creatoare ale managerului și ale întreprinderii în întregul său.

Un studiu întreprins asupra unui număr de 500 firme americane atestă faptul că niciuna dintre ele nu a putut rezista luptei de concurență, fără a se „renova" tehnologic și managerial. Firmele investigate și-au orientat majoritatea eforturilor concurențiale pe termen scurt, respectiv 1-5 ani, pe capacitatea de a-și reînnoi constant producțiile.

În anul 1941, economistul austriac Schumpeter propune prima definiție, în domeniul tehnico-economic, a inovării, definiție cu caracter de mare generalitate. El afirmă că inovarea reprezintă acțiunea al cărui rezultat este de a produce altceva sau a produce altfel. Conform definiției lui Schumpeter, se admite că, în cadrul inovării intră următoarele tipuri de activități:

- crearea unui nou produs;
- introducerea unei noi metode de fabricație;
- intrarea pe o piață nouă (sau crearea unei noi piețe);
- apelarea la o nouă materie primă;
- o nouă organizare a firmei;
- crearea unei noi imagini a firmei.

Din cele șase tipuri de inovare, primele trei vizează inovarea tehnologică, iar celelalte trei au caracter strict economic. Inovarea, încercând să propună elemente de noutate, necunoscute și neîncercate până în prezent, destabilizează pentru moment sistemul. Chiar dacă obiectivul este cel al îmbunătățirii sistemului, destabilizarea intră în contradicție cu dorința de a avea totul pus la punct, astfel încât inovarea va fi adoptată cel mai adesea în urma unor presiuni interioare.

- **Forme ale inovării**

Inovarea industrială poate îmbrăca două forme:

- *forma tehnică* privește un produs, un procedeu, un aparat, o aplicație și conduce la tehnologii materiale manufacturiere;

- *forma imaterială*, relativă la metodă, organizație sau serviciu. Ea generează tehnologii organizaționale care prezintă o importanță deosebită.

Scanned with OKEN Scanner

Oricum ar fi, tehnică sau imaterială, inovarea întâlneşte în general o opoziţie, deoarece implică o schimbare în funcţionare, inclusiv nevoia de resurse financiare suplimentare. Reîntoarcerea la investiţii presupune o cotă aleatoare în inovare: Care vor fi reacţiile pieţei? Pot fi estimate cu un anumit grad de incertitudine?

Inovarea continuă şi inovarea de ruptură

Inovarea şi dezvoltarea privesc inovaţiile curente, cele care generează evoluţii pozitive nesemnificative. Există o activitate inventivă dar relativ modestă. Majoritatea brevetelor actuale se referă la inovaţii continue, care constituie o etapă de evoluţie armonioasă a economiei.

- **Organizarea sistemului de inovare**

Inovaţiile generează noi tehnologii, parte din ele cu şanse de a avea un rol major în economie. În literatura de specialitate sunt cunoscute sub denumirea de *tehnologii cheie.*

Se constată în mod clar rapiditatea evoluţiei în cea mai mare parte a economiei şi necesitatea urmăririi permanente, printr-o supraveghere tehnologică şi concurenţială, a tuturor activităţilor de producţie, distribuţie şi organizare.

- **Etapele procesului de inovare**

Acţiunile de supraveghere strategică şi de inovaţie trebuie strâns corelate. Afirmaţia se referă atât la inovaţia materială, cât şi la cea organizaţională.

Inovaţia poate proveni din:

- creativitatea proprie a emiţătorului (individ sau grup);
- supravegherea strategică din cunoaşterea mediului tehnic şi a pieţei;
- cel mai adesea, dintr-o combinaţie a acestor două surse.

Prima etapă a procesului de inovare, utilizarea cuplului creativitate-supraveghere strategică, determină apariţia unei idei importante, căreia i se consacră energia şi reflecţiile adecvate.

A doua etapă comportă validarea ideii, aderentă la nevoile pieţei, confirmate prin depunerea unui brevet în scopul realizării industriale a acesteia.

A treia etapă o reprezintă trecerea la realizarea practică. Vom afla astfel cum se desfăşoară dezvoltarea unui produs, a unui procedeu şi aplicaţiile acestor forme de inovaţie. Etapa se caracterizează prin rigoare care nu este necesară în prima fază. Se trece apoi de la ideea nouă la realizarea practică.

19.2. Instrumente de stimulare a creativităţii

Creativitatea industrială şi comercială, aflate în amonte de inovare, permit realizarea de progrese considerate motorul economiei. În acest context, creativitatea poate fi definită aptitudinea de a crea idei noi care pot conduce la inovaţie. Condiţiile socio-culturale au un rol important. Un studiu privind „Tehnologiile cheie 2005" precizează că alături de tehnologiile materiale, manufacturate, se dezvoltă din ce în ce mai mult tehnologiile imateriale, care privesc metodele şi organizarea.

Scanned with OKEN Scanner

În domeniul tehnologiilor şi metodelor de gestiune – producţie, sunt create instrumentele de stimulare a creativităţii. Creativitatea cuprinde activitatea de invenţie şi generare de idei. Inovaţia constituie un element cheie al succesului întreprinderilor, trecând inevitabil printr-o etapă de creativitate.

Este necesară inventarea modalităţilor de recombinare a multiplelor surse de informaţii şi a elementelor disponibile pentru stimularea creativităţii indivizilor, grupurilor şi organizaţiilor. Sunt avute în vedere o multitudine de forme şi tipuri de acţiuni care vizează:

- conceperea şi dezvoltarea produselor şi serviciilor noi;
- apariţia şi aplicarea ideilor noi;
- crearea de noi tipuri de organizaţie.

Acţiunile de supraveghere strategică şi de inovaţie trebuie să fie strâns corelate. Sunt examinate succesiv caracteristicile esenţiale ale fenomenului analizat, ale inteligenţei economice şi ale activităţilor de benchmarking.

▪ ***Supravegherea strategică***

Denumim supraveghere strategică ansamblul acţiunilor de acest gen tehnologice şi concurenţiale.

Supravegherea tehnologică permite impulsionarea inovaţiei materiale. Ea se defineşte drept observaţia şi analiza mediului ştiinţific, tehnic şi tehnologic cu scopul de a detecta pericole şi exploatarea oportunităţilor de dezvoltare.

▪ ***Supravegherea concurenţială*** reprezintă observaţia şi analiza mediului economic al pieţei, pentru descoperirea pericolelor şi sesizarea oportunităţilor.

Exemplul japonez conduce la un ansamblu „Supraveghere strategică + Politică de brevete" care trebuie dezvoltat în marile grupuri. Nu ne putem mulţumi cu supravegherea sectoarelor tehnice şi ale concurenţei. Dacă ne limităm la această politică de dezvoltare, riscăm „să murim instruiţi", dar totuşi să murim. La acest tip de supraveghere trebuie să adăugăm o politică activă de proprietate industrială, inclusiv obţinerea de brevete.

Cele două forme ale monitorizării trebuie să scoată în evidenţă pericolele. Prin monitorizare se află răspunsul la întrebări de genul: Este ameninţat domeniul protejat al portofoliului de brevete? Unde? Pentru ce? De cine? Sesizarea oportunităţilor de dezvoltare este o atitudine ofensivă, indispensabilă pentru a supravieţui. Într-un demers sistematic, *supravegherea strategică* reprezintă o adevărată doctrină, care presupune metodă şi structură:

- este definită prin demersul care permite definirea unei organizaţii avută în vedere prin elementele sale esenţiale bazate pe crearea şi folosirea de reţele;
- are în vedere aspectele de exploatare, ansamblul acţiunilor pentru un control urmat de analiza unor indicii de evoluţie pentru viitorul apropiat;
- are un caracter *sectorial* şi efectuează o parte a activităţii, cu obiectivul de intrare în aceeaşi categorie. Destinată deciziei şi acţiunii, abordează probleme esenţiale pentru întreprindere;
- este *sistematică,* deoarece propune un dispozitiv precis şi riguros de procedee în scopul reducerii incertitudinii în momentul unor decizii importante.

Scanned with OKEN Scanner

Observatorii, analiştii (experţii), decidenţii au de îndeplinit operaţiuni majore, dispunând în acest scop de reţele de telecomunicaţii şi cele informatice.

Oricare ar fi dimensiunea întreprinderii, operaţiunile de realizat pentru efectuarea supravegherii tehnologice sunt aceleaşi. Există mai multe operaţiuni de:

- colectarea informaţiei şi a documentelor adecvate;
- difuzarea (de referinţe, rezumate, texte complete);
- tratamentul informaţiei;
- analiza/validarea informaţiilor, explicaţiilor şi transmiterii către decidenţi a sintezelor, pentru acţiune;
- utilizarea de către decidenţi, în principal a noilor proiecte de cercetare, programe de dezvoltare, acorduri de cooperare, transferuri de tehnologie.

19.3. Inteligenţa economică

Conceptul completează supravegherea concurenţială şi o întăreşte prin colectarea sistematică de informaţii[281] şi exploatarea lor. Alături de reţeaua de observatori instituţionali, este indispensabilă crearea unei reţele de alţi observatori, prin intermediul căreia se colectează date informale, nepublicate, explicaţii, atribuite direct de către experţii analişti responsabililor grupurilor de lucru.

- *Influenţa puterii publice*

Deciziile puterii publice trebuie să aibă o fundamentare economică.

În acest sens, inteligenţa economică poate fi definită printr-un ansamblu de acţiuni coordonate pentru căutarea de tratamente şi utilizarea lor în vederea exploatării informaţiei utile actorilor economici. Ea reprezintă un mod de organizare a informaţiilor la nivel naţional şi în special la nivel de întreprindere. O asemenea abordare presupune acţiuni coordonate, desfăşurate în grup, în care este luată în considerare numai informaţia utilă. Nu este o informaţie de cultură şi cunoaştere. Scopul nu este arhivarea ci utilizarea pentru acţiune. Trebuie pusă la punct o organizare descentralizată în reţele de tratare şi utilizare a informaţiei.

- *Inteligenţa organizaţională*

Evoluţia modalităţilor de producţie, a cunoştinţelor ştiinţifice rezultă dintr-o necesitate. Această inteligenţă se caracterizează prin:

- capacitatea de creaţie;
- capacitatea de învăţare şi de acumulare de experienţă;
- capacitatea de a face faţă evenimentelor de ruptură;
- capacitatea de a determina evoluţia modurilor de exercitare a autorităţii.

Cunoaşterea reprezintă cea mai importantă resursă strategică. În măsura în care se poate asimila, investiţia în inteligenţă este rentabilă şi absolut necesară.

Înalta tehnologie, respectiv cunoaşterea ştiinţifică devine un factor de producţie.

---

[281] Baizet M., Doche F., *IAS/IFRS et systèmes d'information,* în GT ANDFCG, *Normes IAS/IFRS, Que faut-il faire? Comment s'y prendre?,* Deuxième edition, Editions d'Organisation, Paris, 2005, p. 557-578

Scanned with OKEN Scanner

• *Evoluţia în marile grupuri*

Supravegherea strategică prevalează actualmente asupra celei concurenţiale. Pentru a câştiga competiţia economică, este necesară ameliorarea permanentă a calităţii şi eficacităţii informaţiei.

Supravegherea concurenţială este necesară în cadrul fiecărei societăţi, întrucât evidenţiază concurenţii cei mai puternici într-un sector dat. Este important de ştiut de ce ei sunt cei mai puternici. Aceasta conduce la benchmarking sau etalonare concurenţială.

La nivelul întreprinderii inteligenţa trebuie orientată spre benchmarking şi creativitate pentru a fi şi mai performanţi (vezi figura nr. 19.2).

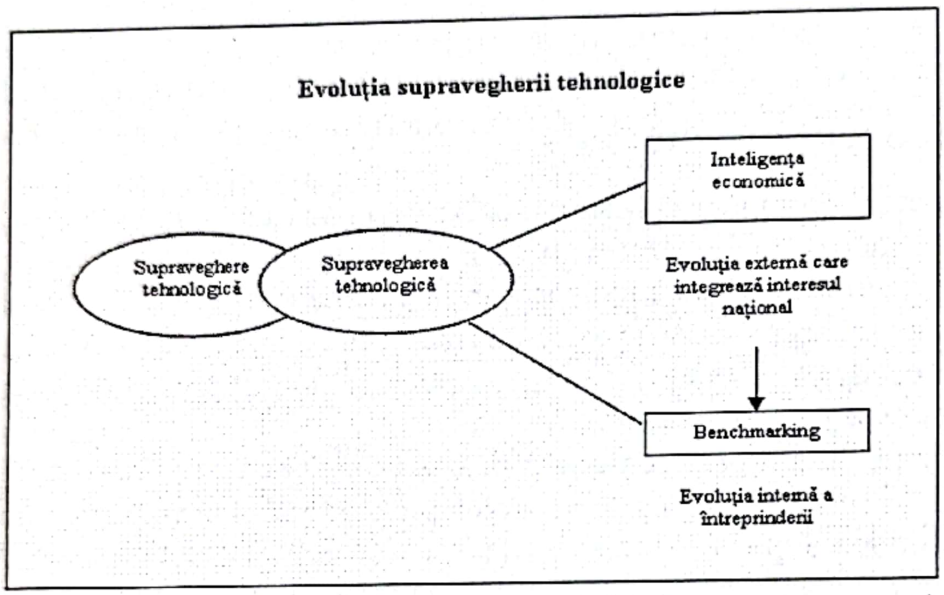


Figura nr. 19.2. - De la supravegherea tehnologică la inteligenţa economică şi la benchmarking

• **Benchmarking** (vezi capitolul 10)

Tratamentul de referinţă sau benchmarking-ul este datorat supravegherii concurenţiale şi inteligenţei economice. Reprezintă o formă specifică a măsurării performnaţei şi este relevant în special pentru SMA datorită orientări asupra mediului extern. Acest concept răspunde la întrebarea „Cum?", prin urmărirea mediului extern al întreprinderii, culegerea de informaţii actualizate care să ajute la comparaţii continue. În acest mod sunt identificaţi concurenţii cei mai puternici, fiind posibilă şi cunoaşterea metodelor. El reprezintă o metodă de reperare, etalonare a societăţilor concurente, un nivel de referinţă şi, în acelaşi timp, o bază de comparaţie şi o ţintă. Astfel, managerii sunt încurajaţi să-şi privească propria întreprindere într-o lumină nouă, să-şi pună diverse întrebări şi să adere spre o performanţă cât mai ridicată.

Prin benchmarking se înţelege un procedeu de evaluare a performanţelor produselor, serviciilor, funcţiilor, metodelor şi practicilor în raport cu cele mai bune societăţi pe plan mondial. Este considerat o metodă imaginată de industriaşii americani de prim rang, de restabilire a competitivităţii faţă de japonezi.

Scanned with OKEN Scanner

Benchmarking-ul poate fi analizat prin dorința de a deveni cel mai bun și a rămâne la acest nivel. Demersul respectiv se înscrie într-o dinamică de progres continuu și de ameliorare a calității. El este un exemplu de folosire ofensivă a informației pe care o preconizează inteligența economică.

Pentru a atinge excelența și a depăși concurența, un benchmark reprezintă un reper utilizat pentru măsurarea diferitelor activități și rezultate. Noțiunea este asociată unei idei de *normă, standard* care a dat naștere benchmark-ului. El constituie un proces continuu de evaluare a produselor, serviciilor și metodelor în raport cu cele ale concurenților cei mai importanți sau a întreprinderilor recunoscute drept lideri.

În general, benchmarking-ul poate comporta trei etape:

- comparația metodelor și competențelor (priceperilor, specializărilor) întreprinderii cu cele ale unor entități considerate modele de excelență;
- analiza și explicarea abaterilor de performanță;
- aplicarea celor mai bune practici în întreprindere.

Alte definiții consideră benchmarking-ul procesul care constă în identificarea, analizarea prin adaptare a practicilor întreprinderilor lider, în scopul ameliorării performanțelor în propria întreprindere. Potrivit altei formulări, benchmarking-ul este considerat un instrument care permite căutarea în permanență a celor mai bune practici prin compararea acestora într-un domeniu precis. Cele mai bune practici identificate vor fi transpuse și adaptate în organismul care urmărește ameliorarea performanțelor. În aceste condiții, este necesară testarea voinței de a deveni cel mai bun, de a depăși concurenții. Aceștia vor estima că metoda nu poate fi atât de ofensivă și motivantă și că definiția ar trebui completată cu aspecte privind asigurarea unei superiorități, care se exprimă prin inteligența economică extinsă.

În general, se consideră trei tipuri de benchmarking:

Benchmarking-ul intern constă în efectuarea unor comparații interne. O societate care urmărește dezvoltarea acestei metode va trebui să utilizeze ca bază de cercetare propriile departamente și servicii. În majoritatea marilor întreprinderi există funcțiuni similare în entități distincte și centre de profit diferite. Logistica, stocarea, aprovizionarea se întâlnesc în diferitele domenii de activitate ale unei societăți. În acest caz, efectuăm comparații interne.[282]

Afacerea trebuie să aibă în vedere o informație ușor accesibilă, fără probleme de confidențialitate. Este importantă și stocarea informației.

Benchmarking-ul generic

Confundat actualmente cu benchmarking-ul funcțional, el permite căutarea practicilor care vor fi cu atât mai bune cu cât vor proveni din sectoare mai diferite. Acesta este recomandat din următoarele motive:

- este mai facil să creezi un interes pentru căutarea de informații decât pentru protejarea acestora;
- căutarea pune mai puține probleme de confidențialitate decât

[282] Mitchell F., Salafatinos C., *Modern Management Accounting Developments,* Pearson Professional Limited, London, 1997, p. 57-58

Scanned with OKEN Scanner

benchmarking-ul concurenţilor direcţi;

- metodele utilizate în sectoare foarte diferite sunt mai uşor acceptate decât cele care provin din acelaşi sector.

▪ **Benchmarking-ul concurenţial** este cel mai important, fiind destinat cunoaşterii avantajelor comparative ale *concurenţilor* semnificativi. Trebuie să fim atenţi la efectele de dimensiune care prezintă adesea o pondere considerabilă.

Metodele concurenţilor direcţi aflate în proprietatea întreprinderii formează baza avantajului său concurenţial. Benchmarking-ul total la o societate dată presupune stabilirea unei liste de indicatori de performanţă în cercetare-dezvoltare, producţie, finanţare. În studierea funcţiei calitate s-au folosit metode de cercetare. Astfel, fiecărui indicator i se asociază valoarea sau evoluţia caracteristică societăţii.

În cazul în care societăţile vor să utilizeze anumite metode, acest lucru se poate realiza pe bază de contract asemănător cu cele de cercetare-dezvoltare. Societăţile respective utilizează cooperarea, schimbul de informaţii pentru a încerca să obţină datele dorite pornind de la publicaţii, rapoarte anuale, saloane, colocvii, expoziţii, interviuri, anchete. Trebuie respectate regulile de etică şi deontologie în operaţiile de colectare şi exploatare a informaţiilor.

Cunoaşterea perfectă a mediului concurenţial constituie un aspect esenţial al oricărui demers de marketing concurenţial. Acesta va aduce elemente importante pentru ameliorarea competitivităţii întreprinderii, în timp ce supravegherea tehnologică favorizează ameliorarea inovării.

Realizarea analizei comparative întâmpină câteva obstacole, cum ar fi:

1. Neexaminarea proceselor centrale interne. Calitatea, preţul sau fiabilitatea produsului final sau a serviciului care este pus la dispoziţia clienţilor reprezintă acele aspecte ale operaţiunilor unei entităţi care trebuie luate în considerare atunci când se examinează procesele interne.

2. Lipsa persoanelor pregătite sau a resurselor tehnologice. Într-o afacere trebuie asigurate resursele necesare (în termeni de forţă de muncă, tehnologie, finanţare), atât la lansarea unui program de analiză comparativă aprofundată, cât şi la aplicarea concluziilor sale.

3. Refuzul (incapacitatea) de a accepta legitimitatea ideilor de afaceri sau a practicilor din surse externe. Mulţi angajaţi şi multe entităţi sunt rezistente la schimbări, datorită mulţumirii generale, fricii de necunoscut, provocărilor percepute abilităţilor etc. Rezistenţa poate fi redusă la minimum, în cazul în care angajaţii şi managerii realizează în mod clar că analiza comparativă nu este doar un exerciţiu de cicăleală, ci mai degrabă un program stabilit pentru a ajuta compania să se dezvolte şi să prospere într-o lume a afacerilor aflată în continuă schimbare.

4. Viteza analizei comparative în interiorul proceselor. Programele eficiente de analiză comparativă sunt trimise să efectueze investigaţii în timp util, astfel încât îmbunătăţirile să poată fi implementate rapid.

5. Urmărirea formării necorespunzătoare. Analizele comparative pot descoperi domeniile în care companiile îşi pot îmbunătăţi performanţele. Dar dacă entitatea nu oferă o forţă de muncă cu o pregătire adecvată pentru a aplica schimbările necesare în timp util şi eficient, iniţiativa devine o pierdere de timp.

Scanned with OKEN Scanner

19.4. Riscuri şi obstacole de evitat în colectarea şi exploatarea informaţiei

Instrumentele de stimulare a creativităţii, supravegherea strategică, inteligenţa economică şi benchmarking-ul constituie elemente de inovare şi detectare a pericolelor, a oportunităţilor de dezvoltare şi ameliorare a competitivităţii. Utilizarea acestor tehnici, instrumente sau sisteme nu este întotdeauna facilă. Subliniem riscurile şi piedicile legate de utilizarea intensivă a informaţiei profesionale devenită indispensabilă.

Suprainformarea este unul dintre riscurile majore. Un responsabil primeşte cantităţi mari de informaţii dintre care îi sunt utile în foarte mică parte. În fluxul de informaţii pe care fiecare îl primeşte, se distinge informaţia inevitabilă, cea care este primită în cantităţi mari fără să fi fost solicitată şi de care este dificil să te dispensezi. Este vorba de o informaţie utilă pentru desfăşurarea muncii, elaborarea deciziilor şi de informaţia critică, absolut vitală.

Fenomenul suprainformării este generat în bună măsură de Internet. Informaţia utilă pentru luarea deciziilor se concentrează într-un flux de documente, note, corespondenţă, elemente inutile şi chiar dăunătoare. Informaţia critică provine cel mai adesea din surse externe Internetului.

Autosatisfacţia poate apare atunci când întreprinderea a devenit realmente puternică, performantă, competitivă. Este foarte dificil să devii lider într-un anumit domeniu. Menţinerea în această poziţie solicită generalizarea benchmarking-ului concurenţial, deoarece cel mai bun devine ţinta celorlalţi şi în special a managerilor cei mai importanţi. Trebuie ameliorate continuu activităţile şi produsele.

- **Luarea în consideraţie a noilor imperative de monitorizare a perspectivelor ambigue**

Întreprinderile trebuie să se adapteze, să-şi sporească flexibilitatea, ameliorând reactivitatea, ţinând seama de aspectele dezvoltării durabile. Această abordare presupune integrarea în strategia lor a controlului riscurilor, estimarea viitorului, ameliorând continuu capacitatea de inovare şi de a satisface clienţii.

Flexibilitatea este capacitatea întreprinderilor de a reacţiona rapid şi eficient la fluctuaţiile calitative şi cantitative ale cererii.

Reactivitatea constituie însuşirea întreprinderilor de a redefini rapid într-o manieră pertinentă orientări strategice, pentru a răspunde schimbărilor profunde ale mediului, în faţa pericolelor neaşteptate şi de a sesiza noile oportunităţi.

Tehnicile de supraveghere, inteligenţa economică, benchmarking-ul au un rol esenţial în informarea şi inovarea permanentă. *Reactivitatea* permite de asemenea luarea în consideraţie a unui anumit număr de noi restricţii: dezvoltarea durabilă şi controlul riscurilor prin integrarea rapidă a noilor acţiuni care decurg din estimarea viitorului.

- **Dezvoltarea durabilă**

Conceptul de dezvoltare durabilă utilizat de tehnologiile organizaţionale presupune o evaluare corectă a nevoilor prezente fără a ignora capacitatea

Scanned with OKEN Scanner

generaţiilor viitoare de a răspunde aceloraşi deziderate.

Aspectele demersului menţionat se referă la:

- optimizarea consumului de resurse, mai ales energia şi materiile prime;
- reducerea la nivel minim a emisiilor de substanţe toxice în scopul diminuării riscurilor şi responsabilităţilor;
- dezvoltarea de produse inovatoare pentru utilizarea ecobilanţului;
- ameliorarea şi motivarea personalului care trebuie să lucreze pentru bunăstarea proprie, fără a o ipoteca pe cea a descendenţilor.

Întreprinderea trebuie să aibă în vedere restricţii impuse de evoluţiile reglementărilor adecvate, la nivel naţional, european şi mondial. Dezvoltarea durabilă a întreprinderii este hotărâtă, în ultimă instanţă, de măsura în care oferta acesteia satisface exigenţele consumatorului.

- **Controlul riscurilor**

Controlul riscurilor trebuie abordat în mod sistematic. El se justifică cu toate că uneori poate conduce la exagerări regretabile şi abuzuri.

Riscul întreprinderii cuprinde o plajă foarte largă: riscul industrial, riscul de piaţă, riscul de imagine. Managementul riscurilor constă în depistarea operativă a acestora, inclusiv evaluarea rezonabilă a eventualelor prejudicii produse.

- **Utilizarea de instrumente adaptate**

Supravegherea strategică şi inteligenţa economică fac apel la surse de date informatizate. Chiar dacă expertiza specialiştilor este esenţială în aceste tehnici, sunt importante controlul, testarea, inclusiv integrarea noilor instrumente necesare pentru analiza informaţiei.

Utilizarea tehnologiilor moderne conduce la progres, permiţând desfăşurarea unei activităţi mai dinamice orientată prioritar spre cerinţele pieţei.

- **Utilizarea indicatorilor adecvaţi**

Un indicator constituie măsura obiectivă a unui parametru care oferă informaţii asupra unui proces sau produs, respectiv criteriul asociat unei performanţe referitoare la un proiect.

Se pot exemplifica indicatorii financiari şi contabili:

- cheltuieli generale şi comerciale în procente din cifra de afaceri (CA);
- beneficii raportate la cifra de afaceri;
- randamentul utilizării fondurilor proprii;
- randamentul exploatării activelor;
- rotaţia stocurilor, respectiv durata unei rotaţii sau numărul de rotaţii.

Controlul strategic este util pentru definirea indicatorilor în scopul ameliorării funcţionării entităţii cercetate. El are în vedere procesele şi mijloacele care permit managerilor să-şi fixeze şi ajusteze opţiunile. Acest control vizează deciziile şi acţiunile strategice cu efecte pe termen lung, între momentul deciziei şi apariţia consecinţelor, existând un decalaj de până la 4-5 ani, fiind orientat către mediul extern al întreprinderii.

Definirea indicatorilor şi indicilor semnificativi este realizată funcţie de

Scanned with OKEN Scanner

nevoile estimate. Un indicator de utilizare internă trebuie să satisfacă mai multe condiții: să fie important, ușor de obținut, ușor de înțeles, respectiv să nu genereze confuzii. Un indicator de utilizare externă trebuie să aibă calități suplimentare: universalitate, non-confidențialitate și comparabilitate.

Demersurile de control strategic și benchmarking nu clarifică întotdeauna caracteristicile menționate. Aceste dificultăți pot fi rezolvate prin auditul intern și prin realizarea unui *management al cunoașterii.*

• **Realizarea auditărilor necesare**

Auditul intern presupune supravegherea prospectivă care are în vedere controale, activități de benchmarking, previziuni, respectiv exprimarea voinței de a ameliora acest domeniu.

Este vorba de un autocontrol al acestei părți vitale a activității întreprinderii, privită sub aspect organizațional. Putem considera că este vorba de un audit de proiect la care este supusă informația.

• **Noțiunea de management al cunoașterii**

Gestiunea cunoștințelor îmbogățește inteligența economică, favorizând utilizarea competențelor și informațiilor interne care au fost adesea neglijate.

Integrarea într-un dispozitiv din întreprindere, a componentelor de acest gen (metode, programe) prin care se delimitează tendința de integrare, permite creșterea eficacității inteligenței economice.

Managementul cunoașterii este important prin:

▪ nivelul calității informațiilor interne, care generează ameliorarea cercetării, colectării, difuzării, schimbului și creării lor;

▪ nivelul competenței experților, pentru ameliorarea contactelor cu diferiții parteneri, inclusiv schimbul de opinii în problemele majore ale întreprinderii.

Societatea informațională evoluează permanent. Are loc o dezvoltare fără precedent a gamei și numărului de servicii electronice și a resurselor informaționale sub forma de text, audio, grafică și/sau video. Ea a revoluționat modul în care oamenii achiziționează, stochează, structurează, accesează și valorifică informația. Apariția noilor tehnologii informaționale și de comunicații a determinat o reconsiderarea modului de conducere a organizațiilor. Este evidentă importanța tehnologiilor *groupware* în domeniul economic. Pentru a rămâne competitive, firmele trebuie să adopte tehnologii care oferă facilități în ceea ce privește mesageria și gestiunea electronică a documentelor, reuniunile electronice de grupuri etc.[283]

Din această perspectivă, noțiunea de *groupware* poate fi percepută drept un ansamblu de metode și tehnici de lucru instrumentale în echipă, programe concepute în scopul ameliorării mecanismelor de comunicare, cooperare și coordonare, specifice proceselor de lucru.

Tehnologiile groupware sunt în mod obișnuit structurate pe baza a două dimensiuni:

1. dacă utilizatorii lucrează împreună în același timp („în timp real" sau

[283] Purcariu R.I., *Tehnologii și produse Groupware,* Editura EduSoft, Bacău, 2005, p. 5-6

Scanned with OKEN Scanner

„groupware sincron") sau în momente diferite („groupware asincron");

2. dacă utilizatorii lucrează împreună în acelaşi loc („faţă în faţă") sau în locaţii diferite („la distanţă").

Indiferent de forma în care sunt concepute aceste tehnologii prezintă numeroase avantaje printre care putem menţiona: formarea grupurilor de persoane cu interese comune, indiferent de domeniu, dacă aceştia nu se pot întâlni faţă în faţă, facilitarea rezolvării problemelor care privesc un acest grup, ameliorarea costurilor şi a timpului necesar colaborării într-un grup etc.

Definit pe scurt drept o categorie de programe care permit comunicarea, colaborarea şi coordonarea în cadrul unei organizaţii, groupware este un termen care acoperă largul evantai al tehnologiilor care ajută echipele să-şi desfăşoare activitatea în mediile organizaţionale. El analizează managementul firmelor prin prisma efortului pe care trebuie să-l facă pentru a se adapta mediului concurenţial. Această tehnologie se adresează celor care au nevoie de sprijin atunci când proiectează sau regândesc arhitectura informaţională din propriile firme, celor care doresc să amelioreze comunicarea din cadrul echipelor de lucru, precum şi celor care vor sa afle ceva nou şi să cunoască ce se întâmplă în alte colţuri ale lumii, în organizaţiile dezvoltate, care pot fi considerate etalon în domeniu. Ele reprezintă „produse de lucru în colaborare", fiind un ansamblu de instrumente generice:

- mesagerie (schimburi interpersonale sincrone sau asincrone);
- bibliotecă (funcţia de protejare a documentului);
- reuniune (discuţia de grup în mod sincron sau a sincron);
- calendar (agenda);
- gestionari de sarcini electronice (coordonarea activităţilor protejate);
- workflow (sincronizarea acţiunilor şi actorilor într-un grup organizat).

Conceptul reprezintă aspectul operaţional al muncii: cum sunt structurate sarcinile de lucru, cine le pune în aplicare, care este ordinea acestora, cum sunt sincronizate, ce informaţie este necesară pentru a menţine cursivitatea muncii, astfel încât realizarea obiectivelor să poată fi urmărită în timp real. Din punct de vedere economic, business workflow înseamnă crearea unui software care să urmărească circuitul documentelor şi realizarea proceselor de producţie într-o organizaţie).

Grupurile de experţi în inteligenţă economică primesc, validează şi analizează informaţia pentru a realiza o sinteză pentru acţiune. Conceptul de management al cunoaşterii trebuie integrat într-un sistem de inteligenţă economică cu obiectivul de folosire ofensivă şi optimizată a informaţiei.

Scanned with OKEN Scanner

Concluzii

Controlul de gestiune face posibilă realizarea raţionalismului economic. Un asemenea parametru calitativ nu poate fi obţinut fără vehicularea unei mari cantităţi de informaţii. Într-o lume în care resursele scad iar nevoile cresc, suntem obligaţi să valorificăm în permanenţă unica resursă inepuizabilă, respectiv informaţia.

Inteligenţa economică presupune colectarea unor cantităţi importante de informaţii, care trebuie structurate şi analizate. Pentru aceasta este necesară utilizarea unor programe specializate şi a unor sisteme de control automatizat. Analiza acestor informaţii face posibilă obţinerea unor indicatori semnificativi.[284]

Nu cantitatea informaţiilor determină valoarea lor, ci faptul de a dispune de ele înaintea concurenţilor. Extrem de actuală a devenit celebra butadă lansată de Napoleon Bonaparte: „Informaţia exactă, deţinută la momentul oportun, asigură 99% din victoria oricărei bătălii!".[285] Cel mai bun mod de a avea un avans şi de a-l păstra este producerea de cunoştinţe. Dificultatea ţine de faptul că noile cunoştinţe vin de la indivizi şi că trebuie transformate în cunoştinţe colective, pentru a le exploata economic.

---

[284] Fernandez A., *Les nouveaux tableaux de bord des managers. Le projet décisionnel dans sa totalité,* Troisième édition, Deuxième tirage, Editions d'Organisation, Paris, 2004, p. 320-323

[285] Horomnea E., *Tratat de contabilitate,* Vol.II, Editura Sedcom Libris, Iaşi, 2003, p. 118, după Bonaparte Napoleon I, *Mémoires de Napoleon,* Bibliotèque Militaire, J. De Mat, Imprimeur – Libraire, Tome Sixième, Bruxelles, 1842, p. 534

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 20

Planificarea şi gestiunea bazată pe bugete

Gestiunea prin costuri prestabilite a permis controlul subsistemului productiv dar acesta a devenit insuficient. Întreprinderile trec de la un demers productiv la unul de marketing care pune accentul pe nevoile pieței. Dimensiunea întreprinderilor a crescut făcând obligatorie o descentralizare a autorității şi responsabilităților. Acest nou mod de organizare a solicitat un control mai complet. Procedura bugetelor s-a extins la ansamblul întreprinderii. Noțiunea de buget sau de plan previzional era deja cunoscută, dar numai punctual pentru:

- Evaluarea investițiilor;
- Cererea de credite adresată băncilor.

Gestiunea bugetară este un mod de gestiune pe termen scurt care înglobează toate aspectele activității întreprinderii într-un ansamblu coerent de previziuni: bugete. Periodic, realizările sunt confruntate cu previziunile şi permit punerea în evidență a abaterilor care trebuie să antreneze acțiuni corective.

Acest mod de conducere pe termen scurt (exercițiul) şi-a demonstrat eficacitatea, dar se dovedeşte incapabil să anticipeze modificările mediului întreprinderii. Lipsea acestor previziuni un cadru mai global care să indice o direcție de urmat şi mijloacele de realizare. Acesta este obiectul planurilor strategic şi operațional. Elaborarea bugetelor constituie o etapă a gestiunii previzionale. Acest proces se caracterizează prin:[286]

- definirea obiectivelor întreprinderii (politică generală). Obiectivele se referă la: profit, siguranță, dezvoltare, aspecte sociale etc.

---

[286] Mikol A., Stolowy H., *Cas practiques de comptabilité analytiques, contrôle de gestion et budgets,* CLET Editions Banque, Paris,1989, p. 172-174

- examinarea diferitelor strategii care permit îndeplinirea obiectivelor, ţinând seama de punctele forte şi punctele slabe ale întreprinderii, inclusiv oprtunităţile şi ameninţările mediului;
- alegerea unei strategii şi determinarea mijloacelor de aplicare;
- evaluarea bugetelor.

Metoda centrelor de analiză constituie o etapă în organizarea şi aplicarea controlului bugetar. Întreprinderea poate fi considerată un ansamblu de centre de responsabilitate care se corelează între ele. Fiecare responsabil stabileşte la nivelul său bugetul care i-a fost atribuit, inclusiv posibilităţile de acţiune. Bugetele nu prezintă aceeaşi importanţă. Elaborarea acestora este supusă aceloraşi reguli:
- căutarea celei mai bune eficacităţi;
- respectarea obiectivelor;
- compatibilitatea dintre diferitele bugete.

Caracterul dinamic şi operaţional al controlului de gestiune presupune compararea realizărilor cu calculele previzionale. Acest demers, numit „urmărire bugetară" permite determinarea unor abateri între real şi previzional. În acest scop întreprinderea utilizează un instrument care funcţionează în permanenţă.

Instrumentele controlului de gestiune se diversifică şi acoperă în acelaşi timp previziunea viitorului şi analiza trecutului.[287] Ele trebuie să răspundă nevoilor de informare, elaborarea fiind un punct fundamental în controlul de gestiune.

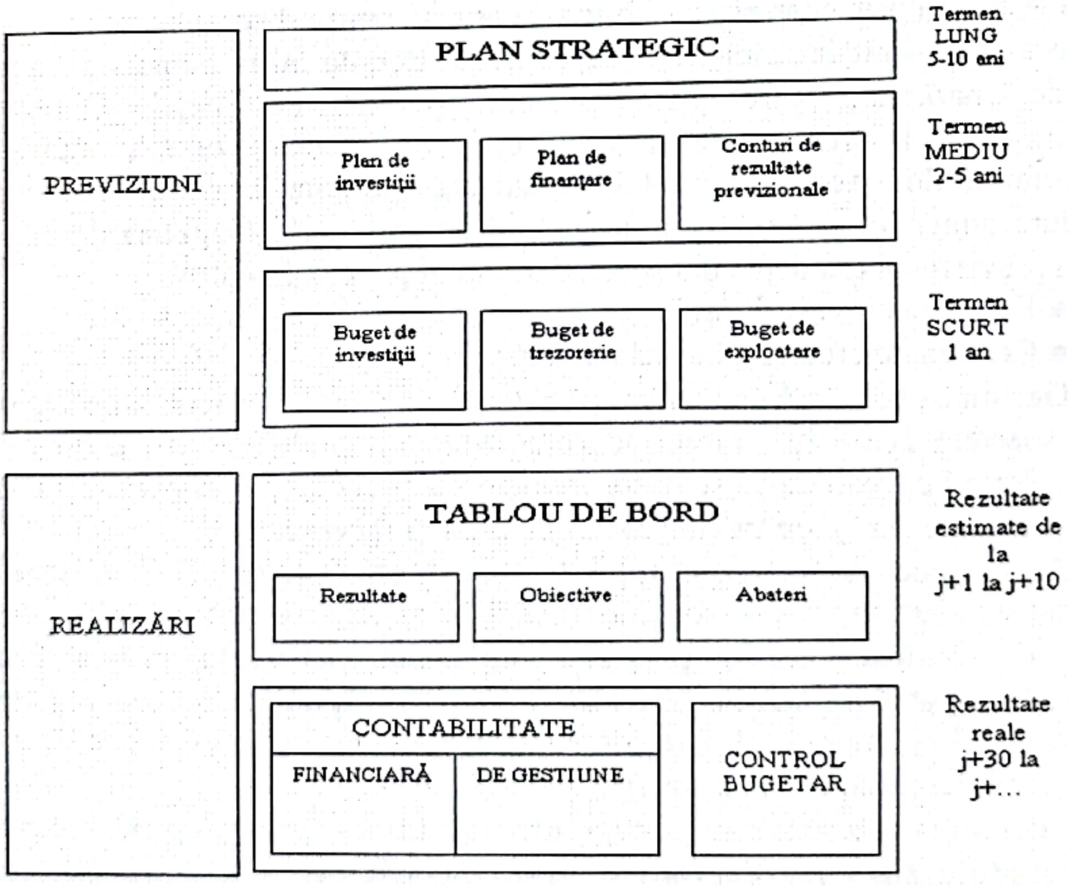


Figura nr. 20.1. - Instrumentele controlului de gestiune

[287] Alazard Cl., Separi S., *Contrôle de gestion,* 2e édition, Dunod, Paris, 1994, p. 357-372

Scanned with OKEN Scanner

Instrumentele controlului de gestiune pot fi grupate astfel:

a. *costuri* (calculul şi analiza realizate de contabilitatea de gestiune);

b. *bugetele şi controlul bugetar* (indicatori de pilotare a performanţei);

c. *tabloul de bord şi balanţa scorecard* (situaţii de monitorizare şi raportare a performanţei).

Instrumentele şi metodele controlului de gestiune socio-economic pot fi organizate în jurul a trei axe: axa instrumentelor de gestiune, axa schimbării şi gestiunii costurilor, axa deciziilor politice.

Axa instrumentelor controlului de gestiune are în vedere şase instrumente destinate managerilor, şi anume: planul de activitate periodic prin care se formalizează obiectivele calitative, cantitative şi financiare; planul de actiune strategic intern şi extern care vizează obiective legate de produse-piaţă, clienţi, furnizori, investiţii materiale şi imateriale; planul de acţiune prioritar şi bugetele; tabloul de bord cu indicatori pertinenţi calitativi, cantitativi şi financiari; grila de analiză a gestiunii timpului; grila pentru evaluarea competenţelor.

Axa schimbării şi gestiunii costurilor implică toţi actorii întreprinderii şi constitue un proces iterativ divizat în patru faze: diagnosticul disfuncţionalităţilor, proiectarea soluţiilor, punerea în aplicare şi evaluarea soluţiilor reţinute. Scopul principal este acela de depistare a costurilor ascunse şi convertirea acestora în valoare adăugată.

Axa deciziilor politice mobilizează conducerea întreprinderii şi o reuneşte într-un grup de pilotaj, demers care nu poate avea loc fără voinţa managerilor. Deciziile strategice dau sens utilizării instrumentelor şi influenţează acţiunile care susţin aplicarea strategiei şi reducerea disfuncţionalităţilor.

Pilotarea reprezintă acea tehnică de desfăşurare a strategiei în acţiuni, formulată de conducerea întreprinderii, ce urmează a fi dusă la îndeplinire. Chiar şi acţiunile personalului pot intra în serviciul strategiei. *Indicatorii de pilotaj* reprezintă elementele de informare, reprezentative în raport cu anumite obiective, ce rezultă din măsurarea tangibilă sau observarea unor stări, fenomene sau realizări. Obiectivele de îmbunătăţire a performanţelor pot fi de diferite tipuri. Astfel putem distinge următoarea tipologie: obiective legate de volum sau de nivelul activităţii, obiective de eficacitate şi eficienţă: obiective de calitate (sau non-calitate), obiective legate de costuri, obiective legate de termenele de livrare[288].

În scopul efectuării unui raport corect sau a unei măsurări, este indispensabilă explicarea clară a valorilor măsurate. În acest scop trebuie utilizată o procedură, care trebuie să descrie următoarele: condiţiile de respectat înainte de a măsura; instrumentele, aparatele sau alte mijloace de efectuare a acestei măsurători; instrucţiunile de urmat pentru a efectua un raport corect (documente, fişe descriptive etc.) utilizate pentru întocmirea măsurătorii; persoanele abilitate de a efectua măsurători; urmărirea înregistrărilor (catalogul activităţilor, transmiterea informaţiei etc.). Procedura de măsurare trebuie să fie scrisă prin participarea persoanelor care lucrează în serviciul sau secţia respectivă. Trebuie să respecte

---

[288] Căpuşneanu, S., *Tabloul de bord şi îmbunătăţirea performanţelor întreprinderilor cu ajutorul indicatorilor de pilotaj*, Revista Economie Teoretică şi Aplicată, nr. 5 (500), 2006, p. 86-88

Scanned with OKEN Scanner

sistemul de gestiune documentară implementat în sistemul de management al calității în entitate. Nu trebuie scrisă o procedură care nu se va respecta.

Pilotajul întreprinderii este, aşadar, indispensabil realizării obiectivelor strategice. Pilotajul este înainte de toate o acţiune asupra comportamentului. Trebuie să alegem indicatorii, să orientăm comportamentele individuale sau colective pe direcţia strategiei. Cunoaşterea permanentă a stării şi evoluţiei indicatorilor prevăzuţi în cadrul tablourilor de bord orientaţi pe obiectivele stabilite permite conducerii să contribuie la îmbunătăţirea performanţelor întreprinderii. Conţinutul informaţional al tablourilor de bord ar trebui făcut cunoscut şi celorlalte departamente sau servicii funcţionale, tocmai ca decizia finală care se va lua la nivel de conducere să fie cât mai riguros fundamentată[289].

20.1. Planificarea întreprinderii

În cadrul oricărei organizaţii *informaţia* se află într-un proces continuu de mişcare folosită în formularea *planurilor* în susţinerea deciziilor şi în atenţionarea nevoii *de control* dacă deciziile şi planurile nu evoluează conform tendinţelor previzionate. În acest context tripticul planificare-decizie-control formează un tot în care fiecare element este în interacţiune cu celelalte:

- *planificarea* formalizează, căile de urmat, ţintele de atins;
- *decizia* înseamnă a alege dintre mai multe alternative.
- *controlul* trebuie înţeles ca o monitorizare a tuturor acţiunilor care să asigure menţinerea în cursă şi menţinerea cursului spre îndeplinirea obiectivelor stabilite prin planuri.

Primii doi termeni sunt inseparabili, primul pas este decizia de a planifica şi planul elaborat este de fapt o colecţie de decizii.

Un proces de planificare complet presupune următoarele nivele:

- *planificarea strategică*, în cadrul căreia se face apel la instrumente cu caracter transparent, care au în conţinutul lor multe informaţii şi studii axate pe punctele critice;
- *planificarea operaţională*, ce cuprinde: planuri de acţiune, obiective de activitate, evaluări;
- *bugetul*, în care se detaliază acţiunile şi activităţile pe o perioadă de un an.

Fiecare etapă priveşte anumite niveluri organizaţionale şi perioade de timp şi se foloseşte de instrumente proprii. Schematic, *treptele parcurse de ciclul planificare-buget* se prezintă astfel:

---

[289] Briciu, S. şi *al.*, *Contabilitatea şi controlul de gestiune, instrumente pentru evaluarea performanţei entităţii*, Editura Aeternitas, Alba Iulia, 2010, p. 397

Scanned with OKEN Scanner

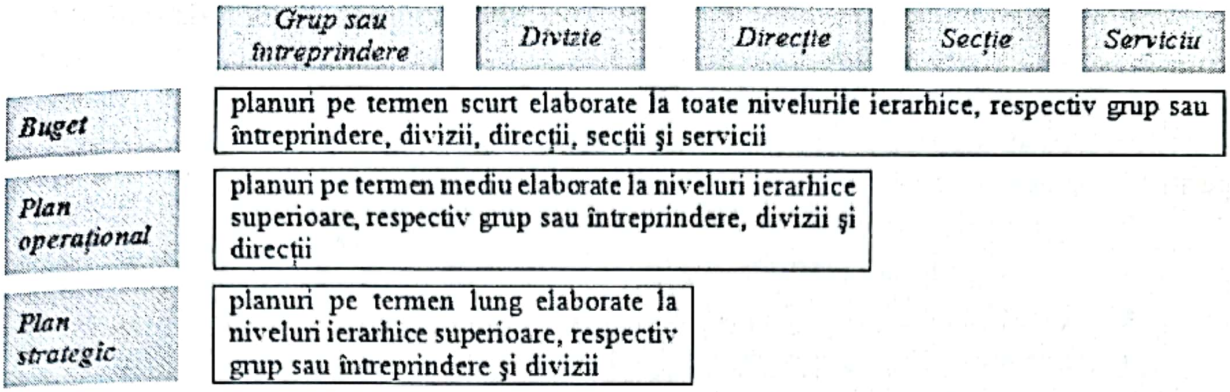


Figura nr. 20.2. - Nivelurile organizaționale şi sistemul plan-buget

Aşadar, ***planul strategic*** presupune: „formularea de obiective, comparând factorii cheie de succes şi factorii de risc strategic cu potențialul întreprinderii; stabilirea unei marje strategice, determinată ca diferență dintre performanța dorită şi performanța ce ar fi obținută printr-o simplă optimizare a activității existente; selecția activităților noi care vor permite diminuarea marjei strategice; selecția de acțiuni referitoare la produse, piețe, resurse, vizând întărirea factorilor cheie de succes"; în timp ce ***planul operațional*** cuprinde obiectivele şi mijloacele necesare pentru atingerea lor, definind responsabilitățile fiecărui centru operațional.[290]

Un ***buget*** este „un plan detaliat, exprimat în unități cantitative, care arată modul cum o organizație va obține şi va utiliza resursele într-o perioadă de timp".[291] Deoarece privesc o planificare a activității ce se va desfăşura în viitor, conținutul bugetelor nu este public, acestea fiind destinate doar nevoilor interne ale entităților economice, ca un ghid pentru realizarea obiectivelor propuse. Bugetele se elaborează atât la nivelul întregii entități, cât şi pentru subdiviziunile acesteia (centre de responsabilitate) şi sunt determinate pe perioade scurte de timp (anul calendaristic, de regulă), cu defalcare pe semestre, trimestre şi, uneori, până la nivel de zile pentru fiecare centru de responsabilitate.

Demersul procesului de planificare şi control bugetar [292] poate fi redat:

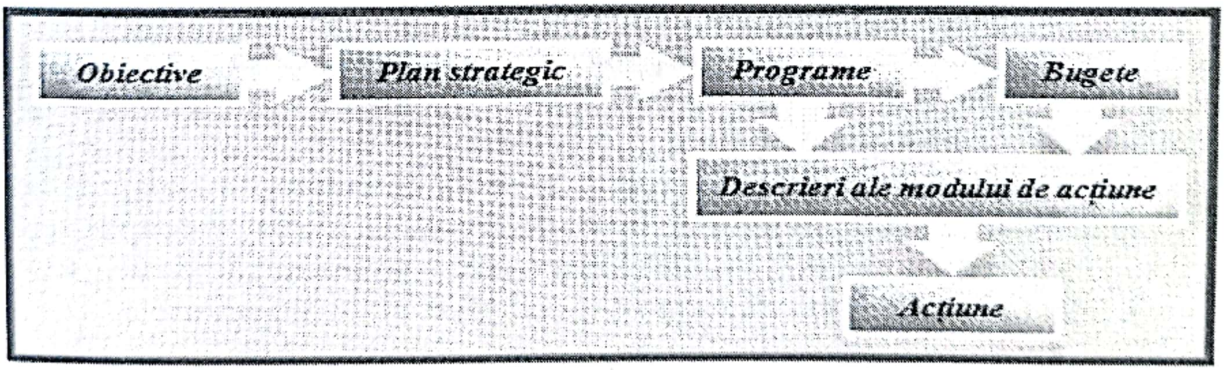


Figura nr. 20.3. - Înlănțuirea procesului de planificare şi control bugetar

[290] Sgârdea F., *Control de gestiune*, Editura Lucman, Bucureşti, 2007, p. 72-73
[291] Albu N., Albu C., *Control de gestiune*, vol. II, Editura Economică, 2003, p. 17
[292] Mintzberg H., *Structure et dynamique des organisations*, Editions d'Organisation, 2000, p. 154

Scanned with OKEN Scanner

Controlul bugetar, realizat prin intermediul bugetelor, presupune compararea permanentă a rezultatelor obținute cu rezultatele previzionate prin buget pentru stabilirea abaterilor şi a cauzelor care au dus la apariţia abaterilor faţă de buget, pentru luarea de măsuri corective de către responsabilii de buget şi pentru aprecierea activităţii responsabililor de bugete.

În contextul schimbărilor rapide care au loc în zilele noastre, relevanţa unui sistem de control bugetar trebuie asigurată prin respectarea următoarelor cerinţe[293]:

- Bugetele ar trebui să rezulte din strategie, nu să o constrângă.
- Presiunile asupra controlului bugetar ar trebui privite în contextul mai larg al tendinţelor de conducere care să cuprindă: un accent mai mare pus pe strategie, orientarea spre client, cooperare, activele intangibile etc. Modelul tradiţional de management se axa pe ceea ce se poate măsura; noul model recunoaşte că majoritatea lucrurilor importante în viaţă nu pot fi măsurate.
- În special trebuie redus accentul pe măsurarea performanţelor din trecut.
- Începând de la zero, ar fi imposibil, în zilele noastre, să se pledeze pentru exprimarea bugetelor în limbajul modelui contabil. Limbajul adecvat este cel al managementului financiar.
- O atenţie deosebită trebuie acordată valorii rezultatelor prognozate, în mod distinct de costurile ce caracterizează modelul contabil.
- Aceasta duce la recunoaşterea necesităţii axării pe relaţiile bazate pe rezultate, cum ar fi volumul ca o funcţie de preţ, costul ca funcţie de volum.
- Viaţa trebuie să insufle conceptul de „organizaţia învăţării" prin adoptarea şi integrarea elementelor de control. Contabilitatea trebuie definită în termeni de comparaţie între ceea ce se întâmplă şi ce s-a propus să se întâmple atunci când s-au luat deciziile semnificative. Astfel de comparaţii trebuie să aibă în vedere oportunităţile de învăţare şi nu să măsoare performanţa individuală.

Orientările strategice ale întreprinderii au drept orizont:

a) **termenul mediu** concretizat prin planul operaţional pe trei ani. La acest orizont se au în vedere: politica comercială, operaţională şi de personal.

b) **termenul scurt** bazat pe: ipoteze de lucru, plan de acţiune, previziuni de rezultate, program de investiţii, plan de finanţare. Pentru acest orizont întreprinderea are în vedere elemente de logistică (transport, întreţinere, operaţii), politica imaginii de marcă, politica de grup (filiale).

După definirea strategiei întreprinderii, planificarea regrupează elemente cheie ale viitorului acesteia în plan strategic. Se au în vedere modalităţile de aplicare în planul operaţional, bugetele care formalizează planurile de acţiune pe termen scurt (orizont mai mic de un an).

---

[293] Smith, J., *Handbook of Management Accounting, 4 edition*, CIMA Publishing, 2007, p. 110

Scanned with OKEN Scanner

20.1.1. Strategia întreprinderii

Strategia reprezintă o viziune asupra viitorului întreprinderii, se conturează în jurul unui obiectiv fundamental, stabileşte căi şi mijloace de realizare. Finalizarea ei este condiţionată de obţinerea echilibrului economic al întreprinderii şi de realizarea scopului stabilit iniţial.

În viziunea lui G. Bressy şi C. Konkuyt (1998), strategia reprezintă o combinare a obiectivelor stabilite şi a mijloacelor alese pentru a le atinge, pe baza analizei mediului. Interesul strategic impune ca managerii să cunoască mediul în care activează entitatea pe care o conduc şi să stabilească axele de dezvoltare, printr-un ansamblu coerent al deciziilor sale.

Profesorul M. Porter susţine că strategia întreprinderii trebuie să permită obţinerea unui avantaj concurenţial durabil şi un nivel al rentabilităţii care să asigure echilibrul economic al întreprinderii. Conform teoriei sale, aceasta presupune o analiză detaliată a sectoarelor concurenţiale din domeniul de activitate.

Strategia se poate defini drept un ansamblu de acţiuni organizate care au în vedere să îndeplinească obiective în raport cu mediul. Ea trebuie să asigure perenitatea organizaţiei respectând un nivel de performanţă care satisface diferiţi parteneri (conducători, acţionari, personal). Definiţia se sprijină pe studiul punctelor forte şi slabe care trebuie să înceapă cu un diagnostic extern şi intern:

- *diagnosticul extern* evaluează oportunităţile şi riscurile de mediu pentru viitorul întreprinderii;
- *diagnosticul intern* repertoriază atuurile şi punctele slabe.

Aceste evaluări au drept obiect selecţia „factorilor cheie de succes":

- poziţionarea în termen de preţ;
- competenţa tehnologică;
- calitatea produselor;
- respectarea termenelor.

Aceşti factori depind de întreprindere, sector de activitate, zona geografică. Ei vor permite asistarea strategiei întreprinderii în definirea ansamblului de pieţe/produse/tehnologii asupra cărora se extinde asigurând dezvoltarea viitoare. Ansamblul opţiunilor este reluat într-un document de referinţă: planul strategic.

Modelul LCAG, folosit în analiza strategică, datând din 1965, a reprezentat începutul în modernizarea conceptului de strategie, prin evidenţierea rolului culturii organizaţionale în elaborarea acesteia. Elaborat de Learned E.P., Cristiensen C.K., Anderws K.R, Guth W.Q., (de la iniţialele cărora s-a format denumirea) acest model permite definirea şi evaluarea mai multor strategii pentru ca o întreprindere să poată alege una dintre ele în deplină cunoştiinţă de cauză.

Scanned with OKEN Scanner

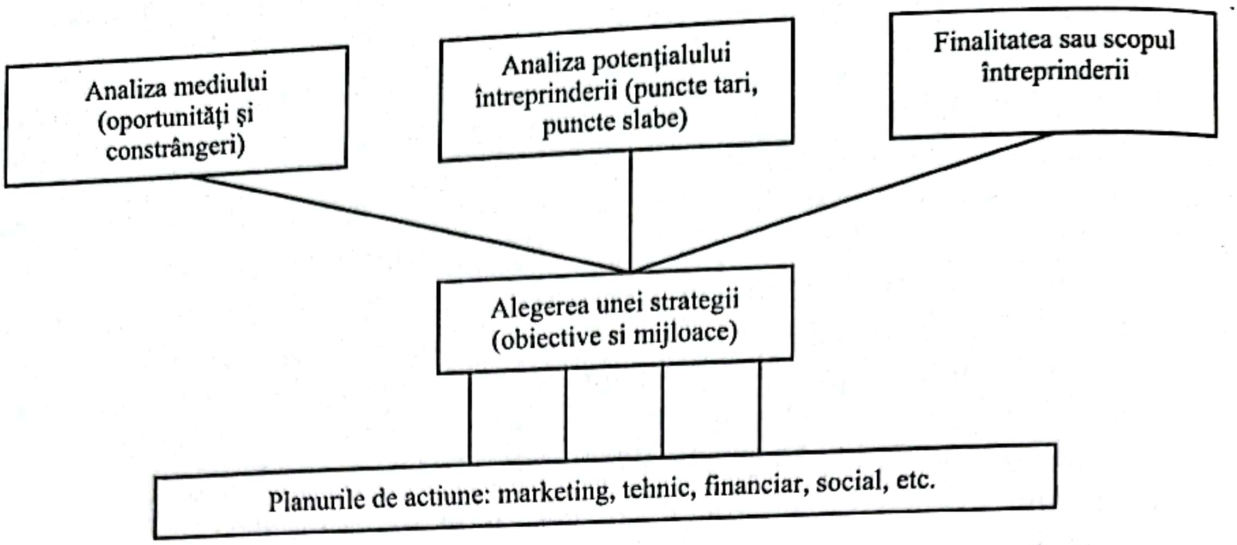


Figura nr. 20.4. - Modelul LCAG de analiza strategica a întreprinderii

Sursa: Preluat după Bressy şi Konkuyt, *Économie d'entreprise,* Editura Sirey, Paris, 1998.

Alegerea strategiei întreprinderii necesită cunoaşterea proceselor care au loc în mediul intern şi extern, în vederea formulării ei. În acest sens, **trebuie definite o serie de elemente,** ca: scopul strategiei, activitățile (portofoliul de activități), mijloacele de acțiune, tactica, prioritățile, complementaritatea între resurse, pregătirea imprevizibilului. Aceste elemente dau indicații asupra mărimii resurselor alocate şi a eforturilor depuse în raport cu ceilalți parteneri ai jocului economic.

Scopul fixează linia directoare pe care firma o va urma. Evident, criteriile de alegere sunt esențiale pentru ca scopul să nu fie nici vag, nici rigid. Scopul dă răspuns la întrebări, precum: Ce suntem? Ce vrem sa fim? Ce ne place să facem?

Odată ce scopul a fost definit trebuie ales „câmpul de bătaie", **portofoliul** sau **lista de activități**. Ce va face firma? Ce va produce ea? Unde îşi va desface produsele? Selectarea portofoliului de activități dă răspuns la întrebările anterioare, deoarece este opțiunea primordială ce permite localizarea eforturilor pe domeniul vizat. Alegerea trebuie să urmărească un echilibru între risc şi rentabilitate, selectarea activităților făcându-se de aşa manieră încât activitățile în creştere să le compenseze pe cele în descreştere, cele profitabile să le susțină pe cele mai puțin profitabile sau a căror dezvoltare necesită un volum important de resurse. Nu este vorba despre un produs particular sau de o piață unică, ci de cupluri omogene „produs-piață" ale căror comportamente strategice sunt identificabile şi coerente în raport cu concurența şi, mai general, cu mediul înconjurător.

20.1.2. Planul strategic

Planul strategic reia punctele cheie ale strategiei, respectiv:

- piețe/produse/tehnologii ale întreprinderii;
- obiective: scopuri cuantificate (un procentaj al unei părți de piață);
- mijloacele de îndeplinire: creşterea internă, externă, zone privilegiate.

Prin plan se prezintă diferitele etape dorite pentru viitorii 5-7 ani. Fiind elaborat printr-un studiu precis al punctelor tari şi slăbiciunilor actuale ale entității

Scanned with OKEN Scanner

şi mediului său, planul strategic integrează noţiunile „de dorit" şi „posibile" într-un ansamblu coerent şi realist. Sub acest aspect, ele se diferenţiază complet de perspectivă, care imaginează viitorul, al cărui orizont este mult mai depărtat.

Exprimând liniile esenţiale ale unui plan de acţiuni care se extinde pe mai mulţi ani, forma sa este variată şi obiectivele puţin detaliate.

Acest plan este elaborat de direcţia generală cu confruntarea responsabililor fiecărei mari funcţii a întreprinderii. Ca orice plan de acţiune el trebuie să fie adus la cunoştinţa responsabililor unităţilor descentralizate. El serveşte drept cadru al acţiunii lor şi le permite propuneri de aplicare integrate în planul operaţional.

20.1.3. Planul operaţional

Planul operaţional este elaborat în acord sau prin propuneri de centrele de responsabilitate. El reprezintă pe un orizont de trei ani modalităţile practice de aplicare a strategiei. Această programare se articulează pentru fiecare funcţie în:

- planificarea acţiunilor;
- definirea responsabilităţilor;
- alocarea mijloacelor financiare, umane şi/sau tehnice.

Gestiunea economică a întreprinderii presupune:

Pregătirea planurilor de acţiune pornind de la ipotezele economice hotărâte de conducerea generală.

- *Planul de acţiune.* Acesta are în vedere ameliorarea produselor prin:
  - Creşterea veniturilor:
    - dezvoltarea clientelei actuale;
    - noua clientelă;
    - noi metode de vânzare.
  - Reducerea costurilor:
    - colaborări;
    - modificarea metodelor de lucru;
    - negocierile noilor contracte;
- Concretizează acest plan în *mijloace:*
  - materiale;
  - umane.
- Are în vedere *termenii bugetari*:
  - veniturile (valoarea încasărilor);
  - costurile mijloacelor;
  - rezultatele;
  - indicii de performanţă.

Există şi posibilitatea subdivizării în mai multe planuri:

- plan de investiţii;
- plan de finanţare;
- documente de sinteză previzionale;
- planul resurselor umane

Se procedează la o trecere de la planul strategic la bugete, prin care se organizează activitatea.

Scanned with OKEN Scanner

20.2. Bugetul - premisă a planificării pe termen scurt

Bugetele constituie o premisă a planificării, orientată spre o gestiune previzională profitabilă. Ca document de previzionare apriori derulării activității, se întocmeşte anual şi stabileşte afectarea resurselor şi responsabilităților pe fiecare departament din întreprindere.

Componentă fundamentală a controlului de gestiune, aflat în legături directe cu structurile de planificare, urmărire-control şi contabilizare a întregii activități, bugetul este un instrument important de planificare pe termen scurt.

Bugetul este planul pe termen scurt, comportând afectarea resurselor şi fixarea responsabilităților. El este expresia contabilă şi financiară a planurilor de acțiune reținute spre a fi aplicate, pentru care obiectivele vizate şi mijloacele disponibile pe termen scurt (în general un an) converg spre realizarea planurilor operaționale. Prin buget este relevată „viziunea conducerii asupra aşteptărilor pentru toate activitățile operaționale într-o perioadă specificată" [294].

20.2.1. Principalele caracteristici în evoluția bugetării

Sistemul bugetar apare în anii 1920 în întreprinderile nord-americane, cum sunt Du Pont de Nemours şi General Motors [295], care presupuneau previziuni pe termen de un an, urmând ca din anii 1930 să fie utilizat şi de întreprinderile europene, cum sunt cele din Franța (Saint Gobain, EDF) sau Germania (Siemens).

Începând cu anii 1950, previziunile se realizează pe termen lung, între 2-10 ani, prelungind fenomenele istorice. Aceasta este perioada în care „Şcoala de la Harvard atribuie drept scop pentru *corporate policy* maximizarea profitului" şi în care strategia şi ştiințele de gestiune suportă cele mai multe paralelisme cu trecutul.

Din anii '60, în analiza strategică se ține cont de capacitățile firmei şi de resursele mediului, de sistemul de valori al conducerii şi de rupturile ce pot sa apară în evoluții. Modelele propuse în această perioadă, care presupuneau analize strategice şi o orientare spre piață, vor culmina în anii 1970 cu ceea ce americanii numesc planificarea strategică (*strategic planning*).

Sfârşitul anilor '70 şi începutul anilor '80, caracterizați prin schimbări ale contextului economic şi politic datorat mondializării şi internaționalizării concurenței (intrarea pe piață a produselor japoneze, preluarea conceptelor de management japoneze care se bazau pe ideea că „strategia este arta cuceririi, nu o serie de modele formale financiare"[296]), duc la apariția de cerințe şi tendințe în analiza strategică, accentul fiind pus pe de diagnostic şi analiză şi nu pe planificare.

---

[294] Rachlin R., *Sistemul complet de bugete ale firmei. Ghid practic şi formulare de lucru*, Ediția a II-a (trad.: Manea F.C., trad. şi adapt.: Păunescu M., ed. coord. Crăciun E., ediția a 2-a rev.), Bucureşti; BMT Publishing House, 2007, p. 3

[295] Conform unor studii, controlul bugetar era aplicat în întreprinderile americane în 1941 în proporție de 50%, iar până în 1958 de aproape 95%.

[296] Albu N., Albu C., *Control de gestiune*, vol. II, Editura Economică, 2003, p. 13

Scanned with OKEN Scanner

20.2.2. Realizarea bugetării într-o organizaţie

Elaborarea bugetelor se poate realiza fie după modelul clasic al planificării strategice, fie după modelul strategiei emergente. Astfel, în procesul de elaborare a bugetului, pot fi urmărite mai multe abordări, ţinând cont de raportul dintre centralizare şi descentralizare, respectiv: [297]

• *abordarea descendentă (top-down)* corespunde modelului clasic de bugetare conform căruia bugetele sunt stabilitate începând de la nivelurile ierarhice superioare, fiind aplicat apoi principiul descentralizării. Aplicarea acestei variante duce la minimizarea efortului, a timpului, a costului procedurii şi creşterii eficacităţii, dar, duce şi la lipsa de motivare şi de adaptare a angajaţilor;

• *abordarea ascendentă (bottom-up)* care presupune elaborarea bugetelor pornind de la propunerile operaţionalilor, urmând ca acestea să fie discutate şi aprobate de superiori. Aceasta duce la motivarea personalului, dar şi costurile şi timpul necesar sunt mai mari.

Fiecare entitate, în funcţie de structura sa şi gradul de centralizare, îşi va stabili modul de elaborare şi negociere a bugetelor, aplicând o metodă sau alta sau combinaţii dintre cele două. Acestea şi, în plus, şi calendarul bugetar, precum şi persoanele implicate în proces, vor fi prezentate în *manualul de proceduri bugetare ale întreprinderii.*

Principalele trăsături ale bugetelor sunt următoarele:

1. ***Coordonarea.*** Reprezintă implicarea şi echilibrarea tuturor factorilor de producţie, departamentelor şi funcţiilor economice în cel mai eficient mod, ceea ce va permite entităţii să-şi atingă toate obiectivele. Bugetul constituie un instrument de coordonare a activităţilor din diferitele departamente. Bugetarea reconciliază divergenţele între manageri cu privire la alegerea şi rezolvă conflictele de idei.

2. ***Autoritatea şi responsabilitatea.*** Procesul bugetar presupune precizarea responsabilităţilor fiecărui manager în parte care beneficiază de un buget. Luarea deciziei de aprobare a bugetului autorizează toate planurile de activitate din cadrul acestuia, în aşa fel încât se va putea pune în aplicare managementul prin excepţii, astfel unui subordonat i se atribuie un rol bine definit, beneficiind de autoritatea necesară îndeplinirii sarcinilor primite. În cazul în care activităţile nu decurg conform prevederilor bugetare, situaţia este raportată la un nivel superior.

3. ***Comunicarea.*** Exprimă înţelegerea şi acceptarea obiectivelor de către toţi angajaţii. Procesul bugetar trebuie să fie un factor de comunicare între toate nivelurile managementului, atât de la unul superior, cât şi de la unul mediu în ceea ce priveşte obiectivele propuse şi punerea lor în practică. La finalizarea bugetului planurile sunt comunicate întregului personal implicat.

4. ***Controlul.*** Este cel mai cunoscut şi cel mai des întâlnit, dar şi cel mai puţin dorit de către personal. Cu ajutorul controlului bugetar se pot elimina abaterile nefavorabile cu privire la consumurile şi veniturile bugetare. De asemenea se pot ajusta anumite activităţi ale entităţilor.

---

[297] Ionaşcu I., Filip A. T. şi Mihai S., *Control de gestiune, ediţia a II-a*, Editura Economică, Bucureşti. 2006, p. 20-21

Scanned with OKEN Scanner

5. *Motivația.* Un factor motivant în elaborarea bugetelor îl constituie implicarea managementului de la un nivel mediu și inferior. Obiectivele entității pot fi realizate stimulând competiția și acțiunile conjugate între departamente.

În procesul de elaborare a bugetelor intervin o multitudine de ***factori interni sau externi***, unii controlabili de către întreprindere, alții mai puțin controlabili, factori care presupun numeroase variabile de care trebuie să se țină seama în definirea planurilor și obiectivelor și care „generează frustrări în ceea ce privește formularea exactă și inteligibilă a bugetelor".

*Factorii **interni*** influențează modul de pregătire, coordonare și controlare a bugetelor, majoritatea fiind controlabili[298]. Aceștia se pot regăsi în:

- *obiective de risc* – modul de alocare a resurselor în buget depinde de atitudinea managerilor față de risc;
- *abilitățile manageriale* – se referă la abilitatea de a înțelege afacerea pe care o administrează, de a se a rezolva probleme legate de producție sau contabile;
- *stilul managerial* – ține de experiență, aspirații personale;
- *inovarea produselor* – managerii trebuie să cunoască faza din ciclul de viață în care se produsele, perioada de timp până când competitorii pătrund pe piață cu produse similare;
- *stilul operațional* – managerii își pun amprenta în realizarea bugetelor: pot delega autoritatea sau nu (*top-down / bottom-up)*, pot implica sau nu angajații;
- *diferențe de atitudine* – managerii de pe diferite niveluri ierarhice au atitudini diferite în procesul de alocare bugetară: managerii executivi au o viziune de ansamblu a afacerii, măsoară rezultatele per total, deseori în termeni necantitativi și sunt preocupați de perioade îndelungate de timp, în timp ce managerii departamentelor sunt interesați doar de partea afacerii pe care o conduc, pentru care calculează rezultate și cantitativ, fiind preocupați de perioade mai mici.

Alți *factori,* care afectează procesul bugetar, sunt cei ***externi***, factori aproape în totalitate necontrolabili[299], care privesc aspecte legate de industria țării, economie, politică, cultură, demografie, tehnologie, disponibilitatea resurselor etc. Fiecare aspect trebuie analizat pentru a se identifica factorii care trebuie luați în considerare înainte de începere a procesului de bugetare. Astfel pot fi întocmite chestionare, pentru fiecare aspect, care să permită supunerea la analiză a acestor factori în scopul determinării când și în ce măsură vor afecta procesul de bugetare.

În bugetarea veniturilor, cheltuielilor, bilanțului și a proiecțiilor fluxurilor de numerar se ține cont și de ***ciclul de viață al produsului*** *(PLC)* sau de *ciclul de viață al întregii afaceri (activității întreprinderii).* Majoritatea curbelor ciclului de viață al produsului / afacerii sunt folosite pentru estimarea veniturilor întreprinderii.

---

[298] De aceea este recomandat, ca înainte de începerea elaborării bugetelor, să fie puși în discuție factorii interni și să se ajungă la un consens în privința fiecăruia. Dintre factorii incontrolabili pe termen scurt menționăm calitatea angajaților, prețurile și metodele de producție, dar aceștia devin controlabili pe perioade medii și lungi de timp.

[299] Rachlin R. subliniază faptul că majoritatea factorilor externi sunt incontrolabili pe termen scurt, mediu și lung, dar există câțiva factori externi controlabili pe termen lung, cum sunt vânzările industriei, tipurile de industrii în cadrul cărora o companie dorește să intre în competiție și tipurile liniilor de produse care se vor vinde.

Scanned with OKEN Scanner

Ciclul de viaţă al produsului, conform concepţiei clasice, are patru faze:

- introducere (*introduction*);
- creştere (*growth*);
- maturitate (*maturity*);
- declin (*decline*).

Majoritatea specialiştilor vorbesc în prezent de încă o etapă iniţială, cea de concepţie.

Curba ciclului de viaţă al produsului se prezintă astfel:

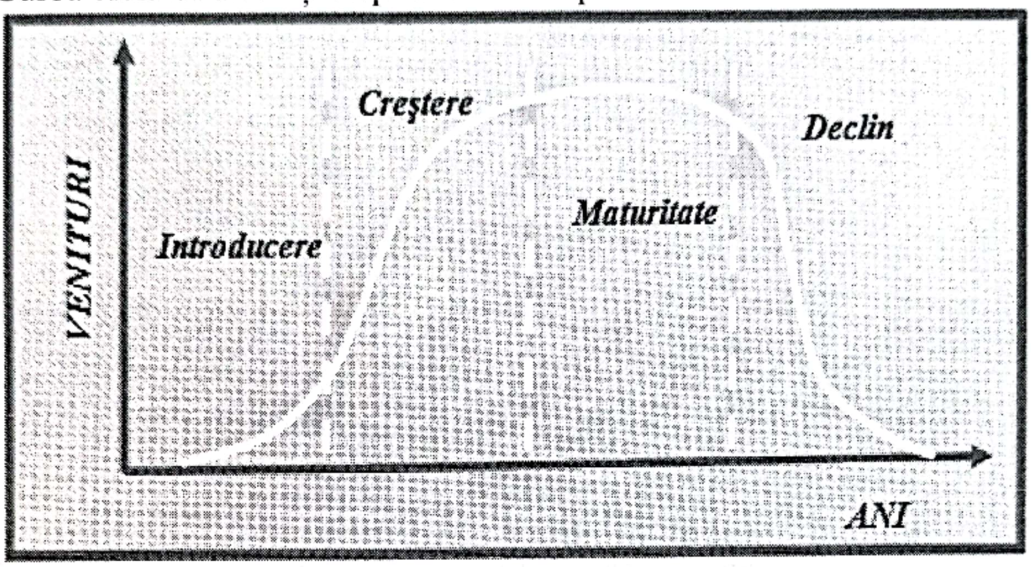


Figura nr. 20.5. - Fazele ciclului de viaţă al produsului

În prima fază, cea de *introducere*:

- produsul este introdus pe piaţă;
- distribuţia se face selectiv până când cumpărătorii acceptă produsul;
- cheltuieli cu publicitatea şi promovarea produsului ridicate;
- cheltuieli de cercetare-dezvoltare mari;
- vânzările nu înregistrează creşteri mari;
- îndatorare pe termen lung etc.

Faza de *creştere*:

- cumpărătorii devin interesaţi de produs şi îl acceptă;
- produsul devine mai competitiv prin oferirea de noi servicii, ajustarea preţurilor, lărgirea ariei de distribuţie şi alte modificări;
- vânzările cresc;
- nu se rambursează datoriile etc.

Faza de *maturitate*:

- intrarea pe piaţă a unor produse similare;
- produsul generează profit chiar dacă preţul este mai mic decât în etapele anterioare, datorită competitorilor;
- produsul poate suferi modificări sau comercializat altfel pentru a-l menţine în preferinţele cumpărătorilor şi a asigura un nivel al profitului ridicat.

Scanned with OKEN Scanner

Faza de *declin*:

• vânzările scad datorită saturației pieței;

• încercări de menținere a produsului prin scăderea prețului sau pentru cumpărătorii fideli;

• produsul poate deveni învechit și înlocuit cu alte produse; etc.

Curba ciclului de viață al produsului reflectă evoluția cifrei de afaceri aferente produsului respectiv. Pentru total afacere, curba ciclului de viață poate fi prezentat schematic astfel:

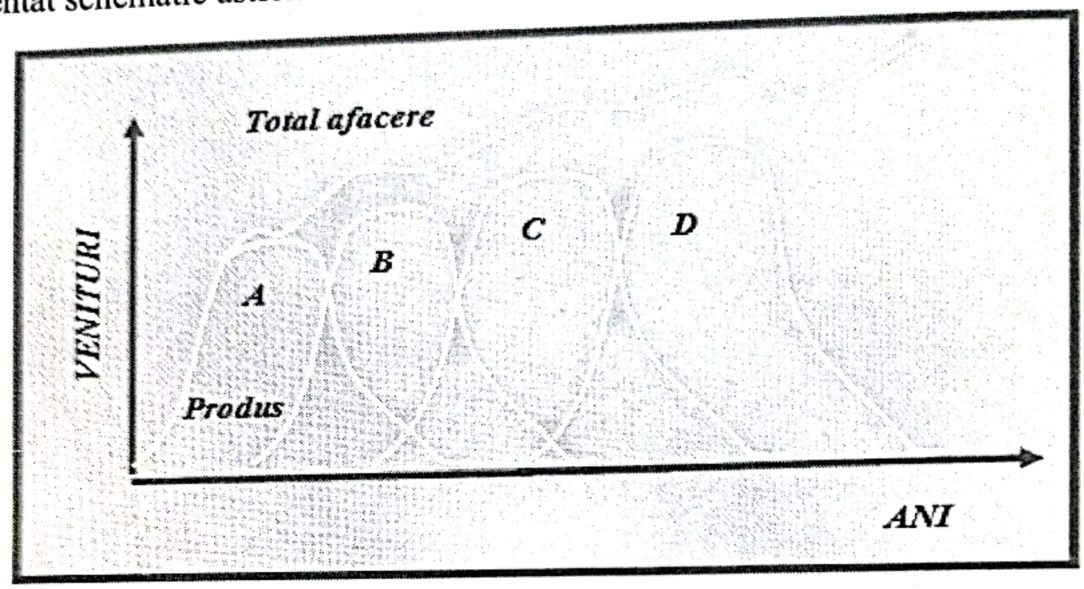


Figura nr. 20.6. - Curba ciclului de viață în afaceri

Sursa: Rachlin R., *Sistemul complet de bugete ale firmei. Ghid practic și formulare de lucru,* Ediția a II-a, trad.: Manea F.C., trad. și adapt.: Păunescu M., ed. coord. Crăciun E., ediția a 2-a rev., București; BMT Publishing House, 2007, p. 17

Pentru ca sistemul de bugete să fie performant, acesta trebuie să se bazeze pe informații relevante în scopul cunoașterii, planificării și înțelegerii activităților din cadrul întreprinderii. Acest obiectiv este realizat dacă sistemul de bugete:

• acoperă toate activitățile întreprinderii;

• se mulează întocmai fie pe organigrama și funcțiile definite ale întreprinderii, fie pe servicii funcționale și pe produse, zone geografice sau proiecte; fiecărui centru îi sunt stabilite obiective și alocate resursele necesare;

• indiferent de nivelul ierarhic pe care se află, responsabilitatea îndeplinirii anumitor obiective comune, cum ar fi, de exemplu, ameliorarea continuă a producției, calitatea produselor etc., va fi împărțită între toți cei implicați;

• se înscrie în politica generală a întreprinderii sau, altfel spus, să ajute la îndeplinirea obiectivelor ce servesc strategia firmei;

• se aliniază politicii de resurse umane, deoarece fiecare buget are un responsabil ce trebuie să urmărească îndeplinirea obiectivelor bugetului și să acționeze în concordanță cu logica bugetară;

• permite actualizarea previziunilor în schimbările de mediu.

Scanned with OKEN Scanner

Aceste cerinţe au devenit în timp ***principii***:

- *principiul integralităţii sistemului bugetar;*
- *principiul suprapunerii sistemului bugetar cu sistemul de autoritate;*
- *principiul menţinerii solidarităţii între diferite structuri organizatorice;*
- *principiul înscrierii sistemului bugetar în cadrul politicii generale;*
- *principiul cuplării sistemului bugetar cu politica de personal;*
- *principiul actualizării previziunilor bugetare.*

Bugetarea este recomandată ca o tehnică importantă care ajută procesul de conducere în cel puţin şase moduri:

1) obligând managerii să planifice în viitor şi să reducă deciziile ad-hoc;
2) susţinând comunicarea, astfel încât conducerea să stabilească obiective şi subordonaţii să indice problemele şi oportunităţile pe care le percep. Toţi ar trebui să înţeleagă rolul lor în executarea bugetului anual;
3) sprijinind coordonarea prin aceea că departamente funcţionale separate furnizează date care trebuie coroborate în timpul procesului bugetar. Un sistem bugetar puternic ajută la coordonarea activităţilor separate şi asigură armonia între toate componentele organizaţiei.
4) definind în mod clar ţintele care să sprijine motivaţia. Dacă angajaţii participă individual în elaborarea bugetului, asistând managerii în activităţile lor, aceasta poate fi un puternic factor motivator, oferind astfel o provocare. Dimpotrivă, dacă bugetul este dictat „de sus", reprezintă mai degrabă o ameninţare decât o provocare, care poate să facă mai mult rău decât bine.
5) furnizând standarde şi planuri care pot fi introduse ca parte în procesul de control. Comparând rezultatele actuale cu sumele din buget pentru diferite categorii de cheltuieli, managerii pot stabili care costuri nu sunt conforme cu planul iniţial şi care solicită atenţia lor.
6) oferind un reper/etalon prin raport cu care managerii pot fi evaluaţi. Performanţa unui manager este cel mai des evaluată prin măsurarea succesului său în îndeplinirea bugetelor.

20.3. Gestiunea bugetară

Ultima etapă a planificării este aceea a previziunilor pe mai puţin de un an concretizate în bugete. Din punct de vedere istoric, ea apare prima, după controlul subsistemului producţie prin gestiunea pe bază de costuri prestabilite şi ţinând seama de importanţa activităţilor terţiare, direcţiile generale au dovedit nevoia extinderii controlului întregului sistem întreprinderea.

Gestiunea bugetară a întreprinderii este o metodă ale cărei începuturi se regăsesc în anii '20 ai secolului trecut, în SUA, urmând a fi utilizată în Europa după Conferinţa de la Geneva din anul 1930.

În România, deşi este prezentată împreună cu toate avantajele şi dezavantajele, de către numeroşi autori de specialitate, utilizarea ei a întâmpinat rezistenţă din partea firmelor. Rigoarea rezultatelor obţinute în urma aplicării

Scanned with OKEN Scanner

metodei, necesitatea implicării susţinute a personalului şi a unui sistem informaţional şi structuri organizatorice adecvate au constituit doar o parte dintre motivele pentru care gestiunea bugetară nu a fost adoptată în majoritatea entităţilor.

Gestiunea bugetară depăşeşte prin conţinut bugetele şi constituie în sine un mod de gestiune prin care se înţelege mai bine arhitectura structurii bugetare şi a derulării acesteia, prin care organizaţia îşi defineşte obiectivele şi mijloacele de realizare, vizează modelarea gestiunii unei întreprinderi pe un areal temporal macro, mezo şi micro care să permită coerenţa, descentralizarea şi controlul diferitelor subsisteme ale sale.

Gestiune bugetară depăşeşte prin conţinut bugetele şi constituie în sine un mod de gestiune ce constă în exprimarea în programe de acţiune (bugete) a deciziilor luate de manageri cu participarea responsabililor. În plus, permite şi controlul posterior al realizărilor cu aceleaşi previziuni prin punerea în evidenţă a abaterilor semnificative care trebuie să antreneze acţiuni corective.

Pe acest considerent, gestiunea bugetară este formată din două *faze*:

- *bugetarea* (elaborarea de bugete);
- *controlul bugetar* (calculul abaterilor şi acţiunile corective).

Ca sistem de conducere pe termen scurt, gestiunea bugetară are rolul de:

- coordonare a diferitelor subsisteme;
- de motivaţie a indivizilor;
- de simulare.

Aceste roluri vor fi îndeplinite numai dacă reţeaua de bugete acoperă toată activitatea entităţii şi respectă interacţiunea existentă între subansamblele sale.

20.3.1. Conţinutul gestiunii bugetare

În primul rând, bugetele sunt planuri de acţiune cu un rol major în desfăşurarea acesteia.

În al doilea rând, bugetele constituie o analiză a performanţelor şi se situează în timp înainte de elaborarea strategiei sau activităţii operaţionale.

În al treilea rând, ele constituie una din curelele de transmisie care îmbogăţesc reflecţia strategică a cunoaşterii şi care asigură conformitatea deciziilor cu proiectele la termen (cu influenţă asupra conturilor de sinteză). Bugetele prezintă factorii de performanţă şi coerenţă în raport cu strategia.[300]

Gestiunea bugetară reprezintă o metodă de previziune sistematică şi de control prin intermediul bugetului întregii activităţi a întreprinderii.[301] Ea constituie factorul cheie al structurării misiunilor şi formării oamenilor. Obiectivul îl constituie ameliorarea performanţelor economice, în sensul perfecţionării interne. Ea ajută îndeplinirea acestui obiectiv deoarece arată cum este generat profitul şi în parte care sunt cauzele rezultatelor. Gestiunea bugetară trebuie să permită responsabililor să **influenţeze** variabilele controlabile, de preferinţă prin anticipare.

---

[300] Guedj N. (coordinateur), *Contrôle de gestion, Pour améliorer la performance de l'entreprise*, Troisième édition, Editions d'Organisation, Paris, 2000, p. 245-246

[301] Bucătaru D., *Evaluarea întreprinderii*, Editura TipoMoldova, Iaşi, 2010, p. 226

Scanned with OKEN Scanner

Gestiunea bugetară

Prin definiţie constituie o modalitate de gestiune care constă în exprimarea în programe de acţiune, respectiv bugete, a deciziilor luate de conducere cu participarea responsabililor.

Se poate adăuga un aspect suplimentar: controlul posterior al realizărilor cu aceleaşi previziuni prin punerea în evidenţă a abaterilor semnificative care trebuie să antreneze acţiuni corective.

Sub această formă, gestiunea bugetară trebuie să fie avută în vedere ca un sistem de ajutor al deciziei şi controlului de gestiune compus din două faze:

- bugetarea, respectiv elaborarea de bugete;
- controlul bugetar constituit din calculul abaterilor şi acţiunile corective.

Tipologia bugetelor

Faza bugetării este mai mult sau mai puţin extinsă conform naturii procedurii bugetare. Practicile de constituire a bugetelor diferă după modalităţile de gestiune a întreprinderilor. Distingem:

- *bugete impuse:* ierarhia stabileşte fiecărui responsabil obiectivele, afectându-i mijloace;
- *bugetele negociate* între conducere şi responsabilii operaţionali privind propunerile de obiective. Deciziile sunt luate pe bază de consens, conducerea se asigură numai de coerenţa lor cu politica generală a întreprinderii.

Această tipologie reprezintă cazuri extreme. Pot exista tipuri intermediare de bugete în care se negociază mijloacele, obiectivele fiind impuse.

Rolul gestiunii bugetare

Sistem de conducere pe termen scurt, gestiunea bugetară are roluri foarte importante:

- *de coordonare* a diferitelor subsisteme deoarece reţeaua de bugete se referă la toate aspectele întreprinderii: comerciale, productive şi financiare, ceea ce permite consolidarea acţiunilor cuprinse în bugetul general şi prezentarea unor documente de sinteză previzionale coerente cu planul operaţional;
- *de motivaţie* a indivizilor deoarece acest tip de gestiune se bazează pe descentralizarea puterii şi încrederea acordată conducătorilor centrelor de responsabilitate. Acest rol depinde de natura participării responsabililor la elaborarea bugetelor. Ea este puternică în cazul bugetelor negociate, mai slabă sau nulă la bugetele impuse;
- *de simulare* prin informatizarea procedurilor de elaborare a bugetelor, care permite testarea mai multor ipoteze. Acest aspect are o mai mare importanţă faţă de incertitudinea şi complexitatea pieţelor actuale. Informatica permite o gestiune previzională în timp real şi o reajustare posibilă a bugetelor.

Gestiunea bugetară va îndeplini aceste roluri în măsura în care reţeaua de bugete acoperă toată activitatea întreprinderii şi respectă interacţiunea existentă între subansamblele care o constituie.

Scanned with OKEN Scanner

Bugetul este considerat un instrument prin care se realizează alocarea şi redistribuirea resurselor şi care prezintă utilitate în procesul reglării activităţii economice şi sociale.

Bugetul şi controlul bugetar constituie:

- un ansamblu de previziuni coordonate care permit în special cunoaşterea anticipată a condiţiilor de exploatare;
- apropierea sistematică a perioadelor fixe, a rezultatelor reale obţinute cu cele prevăzute;
- comunicarea rapidă a situaţiilor corespunzătoare responsabililor.[302]

Dificultăţi de aplicare şi inconvenientele controlului bugetar

Derularea procedurii bugetare se efectuează în mai multe faze:

Faza 1: definirea orientărilor importante de către direcţia generală. Planul strategic este elaborat cu mulţi ani înainte. El trebuie revizuit dacă nu mai corespunde noilor restricţii care se impun întreprinderii.

Faza 2: propuneri de direcţii operaţionale sau funcţionale. Funcţie de orientările principale, trebuie definite obiectivele pe termen scurt şi mediu şi mijloacele necesare realizării lor.

Faza 3: analiza coerenţei de ansamblu. Acesta este făcută de unităţi funcţionale apropiate de conducerea generală însărcinată cu elaborarea planului şi programelor. Prin aceasta se verifică armonia veniturilor şi cheltuielilor şi posibilitatea financiară de realizare a ansamblului de obiective. Această etapă trece la stabilirea unui cont şi a unui bilanţ previzionale.

Faza 4: în caz de incoerenţă sau imposibilitate dintre direcţii şi direcţia generală se urmăreşte fiecare modificare efectuată.

Faza 5: decizia finală a direcţiei generale după eventuale arbitraje.

Acordul final al direcţiei generale permite elaborarea bugetelor definitive care constituie pentru fiecare direcţie sau departament un ansamblu de obligaţii, mijloace şi rezultate.

Gestiunea bugetară solicită în întreprindere o structură specială. Grupările de cheltuieli trebuie să corespundă delimitării responsabilităţilor, respectiv un responsabil pentru fiecare buget. Aplicarea metodei bugetare prezintă dificultăţi şi este costisitoare. Costul trebuie compensat prin avantajele care se pot obţine. Aceasta deoarece ea este aplicată unei părţi a activităţii. Bugetul nu trebuie interpretat ca o autorizare a cheltuielilor, ci mai curând ca o limită superioară.

20.3.2. Articularea bugetelor

Pentru un exerciţiu dat, bugetele trebuie să aibă în vedere:

- activităţile de exploatare ale întreprinderii şi incidenţele lor în termeni de patrimoniu şi rentabilitate;
- consecinţele monetare ale acestor planuri de acţiuni;
- operaţiile de investiţii, finanţare decise în plan operaţional.

---

[302] Deshayes C., *Contrôle de gesion. Gestion prévisionnelle et contrôle budgétaire*, AENGDE/CLET, Paris, 1991, p. 12-14

Scanned with OKEN Scanner

În gestiunea pe termen scurt, bugetele pun accentul pe programele de acţiune ale vânzărilor şi producţiei considerate determinante. Aceste planuri fiind acceptate este posibilă funcţionarea diferitelor servicii prin bugete rezultante.

Ierarhia şi independenţa bugetelor

Gestiunea bugetară permite prezentarea tuturor previziunilor în întreprindere. Bugetul constituie o situaţie previzională globală a veniturilor şi cheltuielilor structurate în legătură cu funcţiile acesteia.

Veniturile sunt estimate fie funcţie de cantităţile şi preţurile previzibile care se degajă pe piaţa bunurilor şi serviciilor întreprinderii, fie funcţie de norme ale contabilităţii de gestiune pentru facturarea prestaţiilor interne.

Cheltuielile sunt estimate funcţie de aceleaşi criterii. Ansamblul veniturilor şi facturărilor interne se compensează, bugetele fiind corelate între ele într-o anumită ierarhie. Bugetul vânzărilor le condiţionează pe celelalte. Previziunea vânzărilor depinde de producţia de furnizat, investiţiile de realizat, cumpărările de aprovizionat, cheltuielile de producţie şi cheltuielile generale de realizat, mişcările de trezorerie etc. Distingem, în general, două categorii de bugete: bugete determinante sau de bază şi bugete rezultante (conform schemei).

Ansamblul permite stabilirea unui buget general. Există o ordine în stabilirea bugetelor. Unele restricţii privind bugetele rezultante pot duce la o rectificare a previziunilor bugetelor de bază.

20.3.3. Calendarul elaborării bugetelor

Procedura bugetară este lungă, în principal în cazul bugetelor negociate. Este posibil să se enunţe anumite reguli valabile pentru toate bugetele:

- bugetele anului N trebuie stabilite în N-1 şi imperativ aprobate înainte de începutul anului N;

Noţiunea de gestiune bugetară acoperă mai multe aspecte. Ea este un mod de gestiune a întreprinderii prin descentralizarea pe care o presupune şi un sistem de conducere prin care bugetele sunt elaborate pentru un control bugetar.

Scanned with OKEN Scanner

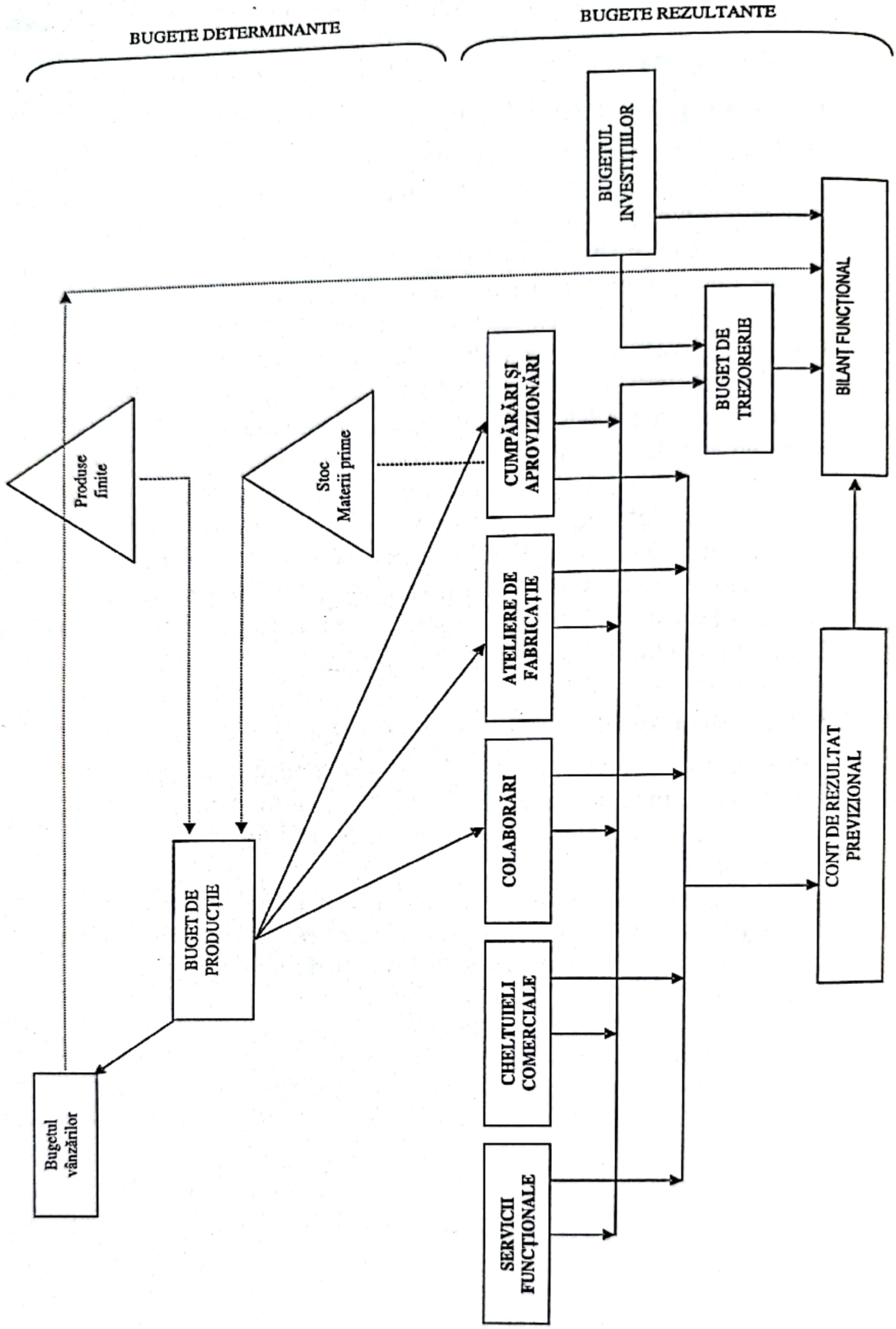


Figura nr. 20.7. - Categoriile de bugete ale întreprinderii - o reajustare a bugetelor este de dorit din februarie a anului N

Scanned with OKEN Scanner

20.4. Controlul bugetar

Controlul bugetar presupune comparaţia permanentă a rezultatelor reale şi previziunilor care sunt prevăzute în bugete în scopul:

- de a cerceta cauzele abaterilor;
- de a informa diferitele nivele ierarhice;
- de a lua măsuri corective eventual necesare;
- de a aprecia activitatea responsabililor bugetari.[303]

În acest sens, controlul bugetar constituie o funcţie parţială a controlului de gestiune de care depinde calitatea acestuia.

Printr-un control bugetar eficace controlul de gestiune trebuie:

- să definească centrele de responsabilitate evitând pierderea autorităţii sau incoerenţa ierarhică;
- să servească de legătură şi arbitraj între centrele de responsabilitate, în special prin definirea clară a modalităţilor de cesionare dintre centre;
- să decidă gradul de autonomie delegată centrelor şi să facă respectate orientările de politică generală ale formei;
- să aplice unităţile de măsură ale performanţelor cunoscute şi acceptate.

Controlul bugetar permanent şi periodic se realizează cu ajutorul controlorului de gestiune care execută propriu-zis activitatea şi al responsabilului de buget care răspunde de realizarea performanţelor bugetare şi care justifică abaterile de la prevederile bugetare. Sistemul informaţional de urmărire a execuţiei bugetare pe cale contabilă are în vedere organizarea unei contabilităţi curente la nivelul fiecărui centru de responsabilitate, prin intermediul conturilor de cheltuieli şi venituri ale contabilităţii financiare, dezvoltate în conturi analitice în funcţie de centrele de responsabilitate care au delegaţia de a elabora bugete şi de a-şi fixa obiective de performanţă proprii.

Controlul costurilor prin analiza abaterilor se bazează pe calculul, urmărirea şi raportarea abaterilor dintre realizări şi previziuni. Acesta reprezintă o necesitate în situaţia aplicării managementului prin bugete, când abaterile trebuie stabilite în mod operativ, pe parcursul producţiei pe feluri, locuri şi cauze generatoare. O abatere poate fi favorabilă sau nefavorabilă, iar mai multe abateri nefavorabile pot să fie compensate prin alte diferenţe favorabile. Controlul bugetar stabileşte abaterile între realizări şi previziuni[304].

Impactul crescut al tehnologiei conduce întreprinderile la aplicarea strategiilor de un alt ordin: relaţional sau de alianţă. Aceste noi comportamente afectează concurenţa dintre întreprinderi care acum sunt asociate sau în cadrul domeniilor de activitate.

Distingem două noi metodologii:

- **viziunea strategică** („strategic intent"). Demersul tradiţional punea accentul pe adaptarea permanentă a strategiei firmei la mediu, noul demers pune accentul pe găsirea noilor resurse pentru a realiza obiectivele care par de neatins prin modelul tradiţional. Se

---

[303] Gervais M., *Contrôle de gestion et planification de l`entreprise*, Economica, Paris, 1990

[304] Briciu S et al., *Contabilitatea şi controlul de gestiune, instrumente pentru evaluarea performanţei entităţii*, Editura Aeternitas, Alba Iulia, 2010, p. 223

Scanned with OKEN Scanner

pune accentul pe dimensiunea temporală, pe capacitatea de a învăţa mai repede decât ceilalţi pentru a crea rapid şi eventual temporar noi avantaje.

• **strategiile de ruptură** caracterizate prin modificări la iniţiativa unor concurenţi, a segmentelor strategice şi a regulilor jocului concurenţial. Aceste strategii sunt cu atât mai eficace cu cât perturbă capacităţile de reacţie ale concurenţilor[305] şi în special ale celor puternici.

Dar orice reflecţie strategică nu are sens decât dacă aplicarea ei trebuie controlată. Există două tipuri de control, cel bugetar şi financiar. Controlul bugetar este definit de către CIMA drept stabilirea bugetelor cu privire la responsabilităţile managerilor privind cerinţele unei politici, precum şi compararea continuă cu rezultatele bugetare efective, pentru a oferi o bază de revizuire.

Controlul bugetar prezintă următoarele avantaje[306]:

• obligă managementul să se gândească la viitor care este, probabil, caracteristica cea mai importantă a unui sistem de planificare bugetară şi control. Astfel managementul trebuie să stabilească planuri detaliate pentru atingerea obiectivelor fiecărui departament, operaţiune şi (în mod ideal) pentru fiecare manager, pentru a oferi scopul şi direcţia organizaţiei.

• promovează coordonarea şi comunicarea.

• defineşte în mod clar zonele de responsabilitate. Este nevoie ca managerii să fie făcuţi responsabili pentru realizarea obiectivelor de buget şi pentru operaţiunile aflate sub controlul acestora.

• oferă o bază de evaluare a performanţelor (analiza varianţei). Un buget este de fapt un etalon faţă de care performanţa reală este măsurată şi evaluată. Plecând de la buget pot fi apoi investigate şi motivele care explică diferenţele, şi pot fi împărţite în factori controlabili şi non-controlabili.

• permite adoptarea unor măsuri de remediere faţă de diferenţele apărute.

• motivează angajaţii prin participarea la stabilirea bugetelor.

• ameliorarea alocării resurselor limitate.

• realizarea unor economii de timp.

Elaborarea unui buget pleacă de la premisa că managementul este capabil de a utiliza controlul bugetar pentru monitorizarea şi analiza comparativă a rezultatele reale cu cele prognozate.

---

[305] Bouquin H., *Le contrôle de gestion*, 4e édition, Presses Universitaires de France, Paris, 1998, p. 432. Profesorul Henri Bouquin de la Université Paris-Dauphine are în vedere coerenţa interacţiunii dintre controlul de gestiune şi dispozitivele de aplicare în controlul strategic şi controlul operaţional în scopul controlării contradicţiilor şi paradoxurilor dintre elementele tripletului „competitivitate, creare de valoare şi perenitate" în condiţiile implicării importante a conducerii generale. Remarcăm în acest cadru apariţia lucrării *Comptabilité de gestion*, 3e édition, Economica, Paris, 2005, care tratează aspecte privind: contabilitatea pentru manageri, noţiuni şi principii fundamentale, ajutor pentru controlul strategic, controlul de gestiune şi luarea deciziilor curente.

[306] Jiambalvo J., *Managerial Accounting*, 4th edition, Wiley&Sons, USA, 2010, p. 197

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 21*

Sistemul de bugete al întreprinderii

În general cu orizont anual, bugetele au un rol esențial, ca referința acțiunii curente. Aceasta presupune corelarea strânsă cu planurile operaționale. Bugetele reprezintă o premisă a planificării, orientată spre o gestiune previzională cât mai completă. Construcția unui sistem bugetar solicită în primul rând o clasificare a obiectivelor.[307] În concepția clasică a controlului de gestiune, bugetul este expresia contabilă şi financiară a planurilor de acțiune astfel încât obiectivele şi mijloacele disponibile pe termen scurt să ducă la realizarea planurilor operaționale.[308]

Componentă esențială a sistemului de control, bugetul are trei roluri:
- instrument de coordonare şi comunicare;
- instrument esențial de gestiune previzională;
- instrument de delegare şi motivare.

21.1. Obiectivele planului de finanțare

Bugetarea în afaceri şi industrie este o metodă formală de detaliere a planificării financiare, sprijină coordonarea şi controlul fiecărui element din situațiile financiare ajutând la îndeplinirea obiectivelor pe termen lung şi scurt.[309]

Bugetul director de care depind celelalte bugete este cel al vânzărilor. Pentru

---

* Acest capitol a fost realizat în colaborare cu Dragomirescu Simona.

[307] Ionaşcu I., *Dinamica doctrinelor contabilității contemporane,* op.cit., p. 137, *Sistemul de bugete, bazat pe date contabile.*

[308] Bouquin H., *Le contrôle de gestion,* 4e édition, Presses Universitaires de France, Paris, 1998, p. 325-326

[309] Van Derbeck E.J., *Principles of Cost Accounting,* South-Western Thomson Learning, USA, 2002, p. 131-132

a putea vinde trebuie să dispui de produse în stoc sau fabricate în perioada de gestiune. Pentru a produce sunt necesare materii prime, mână de lucru şi maşini. Pentru procurarea acestor elemente, este nevoie de trezorerie. Ea este alimentată prin vânzări, aporturi ale acţionarilor şi din exterior conform bugetului capitalurilor proprii şi împrumutate.[310]

Sinteza tuturor acestor bugete permite stabilirea:

- bugetului de trezorerie;
- contului de rezultat previzional;
- planului de finanţare previzional;
- punctului de echilibru previzional;
- tabloului Soldurilor Intermediare de Gestiune previzionale (SIG).

Bugetele vânzări-producţie sunt greu disociabile. Ele formează baza sistemului, fiind strâns interdependente, proporţionale cu activitatea (cheltuieli variabile) şi legate de activitate (cheltuieli fixe şi discreţionare).

Stabilirea bugetelor comportă mai multe faze:

- difuzarea la toate serviciile responsabile a obiectivelor generale şi a celor specifice fiecărui serviciu;
- elaborarea pentru fiecare subdiviziune a unui proiect de buget funcţie de obiective, ţinând seama de posibilităţile tehnice actuale şi de cele viitoare;
- sinteza şi ajustarea obiectivelor;
- punerea la punct în noile servicii a noilor bugete ajustate;
- returnarea acestor bugete la serviciul respectiv trebuie să ducă la prezentarea lor prin regruparea: bilanţului şi contului de rezultat previzionale, respectiv planului de finanţare pentru validare.

În faza de pregătire a bugetului este necesar să se elaboreze planul de finanţare şi să se stabilească termenele de executare a lucrărilor de investiţii. Obiectivul planului de finanţare este acela de a permite confruntarea necesarului de resurse pe mai mulţi ani. Pentru previzionarea investiţiilor, firmele întocmesc planuri de investiţii în calitate de elemente strategice. Pe baza lor, bugetul de investiţii precizează datele de execuţie pe perioade bugetare. Planul de buget trebuie să ia în considerare două aspecte: folosirea fondurilor şi originea fondurilor.

Repartizarea misiunilor

Fiecare actor al întreprinderii trebuie să-şi cunoască misiunea prin care se defineşte obiectul de atins: bugetul şi planul de acţiune sunt ghiduri ale activităţii fiecărui eşalon al întreprinderii. Structura unei organizaţii reprezintă formalizarea şi repartizarea misiunilor şi funcţiilor între diferite subansamble (direcţii, departamente, servicii), precum şi relaţiile stabilite între acestea.

La nivelul conducerii, tabloul de bord regrupează mai ales indicatori bugetari esenţiali. La nivelul responsabililor de servicii, regăsim un buget detaliat, la cel al agentului de bază bugetul propriu care trebuie să cuprindă indicatori pentru interpretarea abaterilor descoperite.

---

[310] Guedj N., *Le contrôle de gestion, Pour améliorer la performance de l'entreprise*, 3e édition, Editions d'Organisation, Paris, p. 263-281

Scanned with OKEN Scanner

Calitatea unui sistem bugetar este legată de:

- gradul de finețe al elaborării și simplitatea bugetului oferit responsabililor;
- siguranța elementelor de bază și pertinența formei bugetelor;
- voința de colaborare la toate nivelele întreprinderii și respectiv stilul de management în vigoare. Bugetul este realmente eficace, contractul negociat antrenează o productivitate mai mare și toți participanții sunt asigurați de o repartiție echitabilă a rezultatelor;
- datele externe (interunități sau intersectoriale) sunt prezentate mai ales în raport cu concurența;
- calitatea pusă în armonie bugetară. Bugetul de trezorerie trebuie să fie echilibrat, contul de rezultat și bilanțul previzional satisfăcătoare în raport cu obiectivele fixate.

21.2. Tipologia bugetelor

Sunt recomandate trei criterii de bază: [311]

a. ***După perioada de timp pentru care sunt proiectate***, se disting:

• *bugete previzionale*, ce prezintă estimări făcute pe o perioadă mare de timp și vizează obiective strategice;

• *bugete ale exercițiului*, în care sunt transpuse anual prevederile bugetelor previzionale;

• *bugete operaționale*, în care sunt defalcate pe perioade mici de timp bugetele exercițiului.

b. ***După obiectul activității bugetelor***, se disting:

• *bugete comerciale*, în care se estimează activitatea de vânzare și de aprovizionare a unei întreprinderi;

• *bugete ale activității de exploatare,* în care se proiectează volumul fizic și valoric, pe o perioadă de un an, al activității secțiilor principale de fabricație și a celor auxiliare;

• *bugete de costuri,* în care sunt antecalculate costurile directe și indirecte de producție detaliate pe locuri de cheltuieli și purtători de costuri;

• *bugete de rezultate*, în care, bazându-se pe datele din bugetele pe activități și a celor de costuri, se previzionează situația de ansamblu, în situațiile financiare.

c. ***Având în vedere funcțiile bugetelor în gestiunea întreprinderii,*** se disting:

• *bugete determinante*, în care se urmăresc activitățile funcțiunilor de bază ale întreprinderii care constituie premise ale rezultatelor acesteia (bugetul vânzărilor, bugetul producției);

• *bugete rezultante*, în care se estimează rezultatele economico-financiare degajate de activitățile de bază proiectate prin bugetele determinante (bugetul costurilor, bugetul de aprovizionare, bugetele de sinteză).

---

[311] Epuran M., Băbăiță V., Grosu C., *Contabilitate și control de gestiune*, Editura Economică, 1999, p. 133

Scanned with OKEN Scanner

d. Practicile de constituire a bugetelor diferă ***după modalităţile de gestiune a întreprinderilor***. De aici, se disting: [312]

• *bugete impuse*, în care fiecărui responsabil i se stabilesc obiectivele şi mijloacele necesare realizării lor;

• *bugete negociate* între conducere şi responsabilii operaţionali privind propunerile de obiective, managerii asigurându-se că aceste obiective se înscriu în politica generală a întreprinderii.

Un singur sistem bugetar este utilizat, în general, pentru diverse scopuri, ceea ce poate duce la pericolul unui conflict între acestea. Solicitarea unor bugete care nu pot fi îndeplinite poate avea în vedere motivarea unei performanţe maxime, dar nu sunt corespunzătoare planificării. Pentru aceasta, un buget ar trebui să fie bazat pe ţinte uşor de atins. Planificarea scopurilor bugetare trebuie să ia în considerare şi prognosticele cu privire la circumstanţe sau mediul de activitate. În practică, multe firme compară performanţa actuală cu bugetul iniţial, dar dacă împrejurările avute în vedere la elaborarea acestuia s-au schimbat, atunci va rezulta un conflict între planificare şi evaluare.

21.3. Tehnica elaborării bugetelor periodice

Previziunea pe termen scurt prin planificare bugetară face apel la următoarele elemente: *planuri de acţiune*, în care se stabileşte maniera în care entitatea poate acţiona pentru atingerea obiectivelor stabilite, pe baza mijloacelor sale; *bugetele*, care estimează, în termeni monetari, efectele planurilor prevăzute.

Demersul general privind construcţia bugetelor poate fi schematizat astfel:

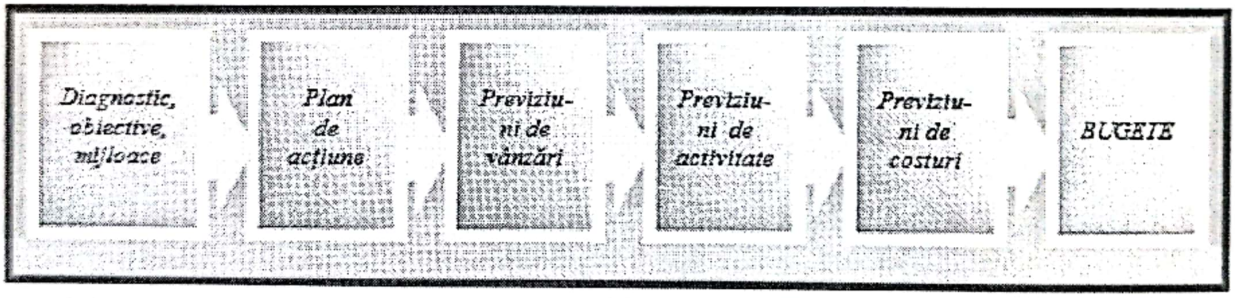


Figura nr. 21.1. - Demersul general privind construcţia bugetelor

Bugetele întocmite la nivelul fiecărei structuri organizatorice, fie ea loc generator de costuri, atelier, secţie sau chiar întreprindere, servesc la a dimensiona volumul de activitate, în vederea stabilirii cuantumului şi condiţiilor de alocare şi utilizare eficientă a resurselor, precum şi a împărţirii responsabilităţilor celor implicaţi cu privire la gospodărirea mijloacelor alocate şi la realizarea obiectivelor.

Procedura bugetară se derulează pe o perioadă mai mare de timp, de obicei 4-6 luni, „în funcţie de mărimea firmei, gradul de descentralizare, specificul

[312] Tabără N., *Modernizarea contabilităţii şi controlului de gestiune*, Editura TipoMoldova, Iaşi, 2006, p. 340

Scanned with OKEN Scanner

activității, modul de organizare a sistemului informațional"[313]. Etapele parcurse:

a. stabilirea obiectivelor pentru următorul an (pentru care se întocmește sistemul de bugete);

b. construirea unor prebugete (bugete provizorii) la nivelul centrelor de responsabilitate și alegerea variantei optime;

c. verificarea coerenței bugetare prin centralizarea bugetelor provizorii de la nivelul centrelor de responsabilitate și elaborarea, astfel, a unui buget general pentru testarea coerenței dintre componentele sistemului de bugete. La această etapă, responsabilii de bugete și comitetul bugetar[314], format din controlorul de bugete și managerii generali, dezbat obiectivele și modul de alocare a resurselor pentru realizarea acestora, verificându-se realismul lor;

d. construirea bugetelor definitive și transmiterea lor către centrele de responsabilitate;

e. urmărirea execuției bugetelor și actualizarea lor permanentă la noile condiții de mediu.

***Sistemul de bugete** de la nivelul oricărei organizații are în componența sa*:

- bugetele de exploatare (bugetul de vânzări, bugetul de producție, bugetul de aprovizionări);
- bugetul de investiții;
- bugetul cheltuielilor generale;
- bugetul de trezorerie, contul de rezultate și bilanțul contabil.

Bugetele sunt corelate între ele, unele sunt determinante sau de bază, în timp ce celelalte sunt rezultante (derivă din primele). Există situații când apar restricții în bugetele rezultante ce duc la rectificări ale previziunilor bugetare.

Articularea diferitelor bugete în cadrul unui sistem bugetar coerent, elaborat la nivelul unei întreprinderi, poate fi prezentat schematic astfel:

---

[313] Ionașcu I., Filip A. T. și Mihai S., *Control de gestiune*, ediția a II-a Editura Economică, București, 2006, p. 135

[314] Conform lui Rachlin R., comitetul de buget are următoarele responsabilități și sarcini: revizuirea estimărilor bugetare pentru fiecare parte a organizației și formularea de recomandări către conducătorii responsabili respectivi; rezolvarea conflictelor bugetare între unitățile operaționale ale organizației și formularea de recomandări către acestea, în prezența președintelui și/sau a managerului general al companiei; recomandarea și aprobarea schimbărilor pentru procesul de alocare bugetară; revizuirea și formularea de recomandări pe baza rapoartelor de performanță periodice care compară standardele bugetare și indicatorii cu performanța actuală; aprobarea sau dezaprobarea conținutului bugetului.

Scanned with OKEN Scanner

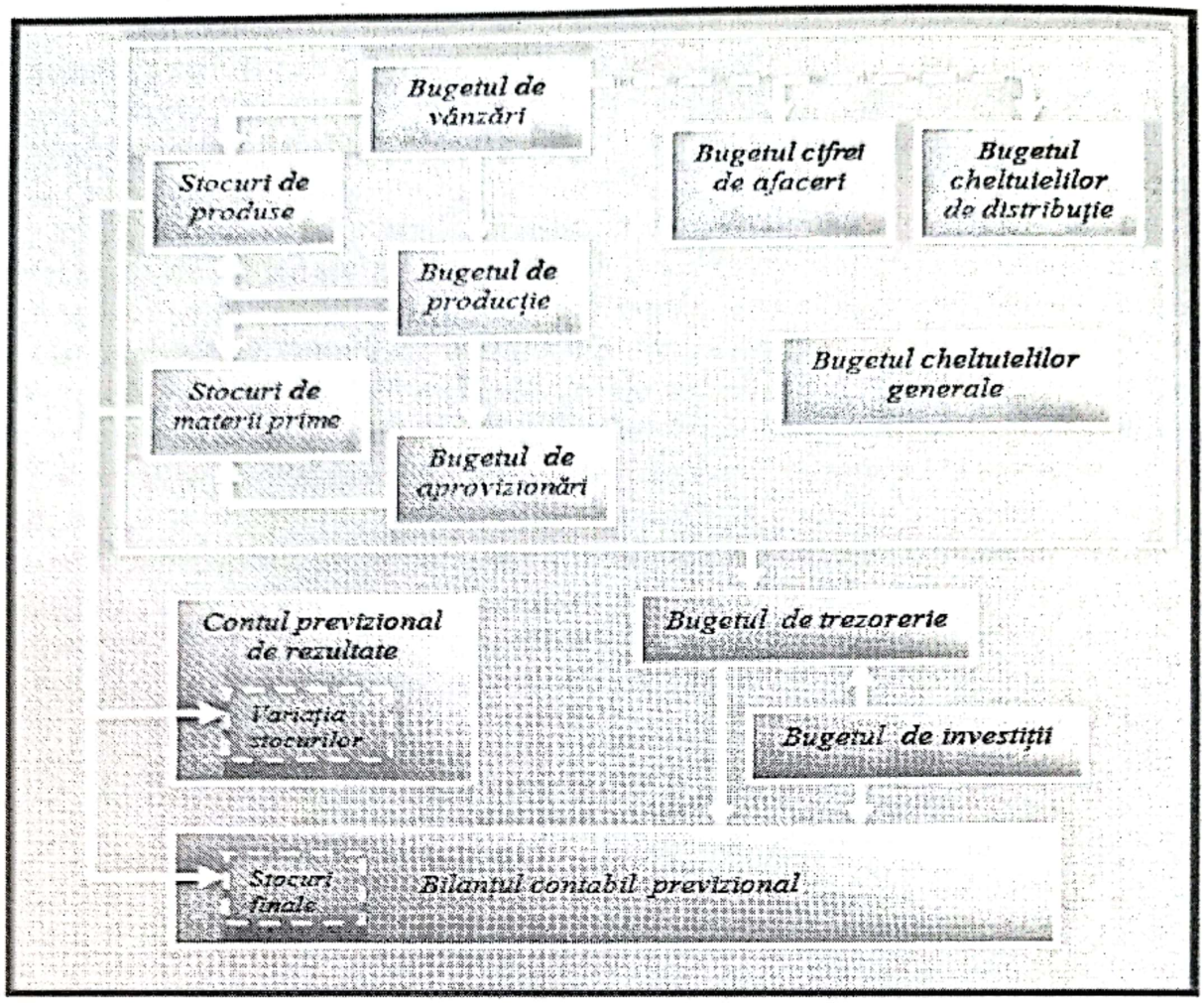


Figura nr. 21.2. - Relațiile dintre bugetele periodice și situațiile financiare previzionale

Sursa: Ionașcu I., Filip A. T. și Mihai S., *Control de gestiune*, ediția a II-a Editura Economică, București. 2006, p. 137

21.4. Bugetele legate de volumul de activitate: vânzări-producție-aprovizionare

21.4.1. Bugetul vânzărilor

Previzionarea vânzărilor este una din etapele cele mai importante ale procesului bugetar, deoarece stă la baza întocmirii celorlalte bugete. În această etapă se stabilește și politica comercială a întreprinderii.

Bugetul de vânzări este bugetul „pivot"[315] *care permite coordonarea celorlalte bugete.* Vânzările condiționează activitatea, variația fiind considerată principalul factor de risc pentru performanța și poziția financiară a entității.

[315] Anthony R. N., Govindarajan V., *Management Control Systems*, Twelfth Edition, McGraw – Hill International Edition, 2007, p. 383-384

Scanned with OKEN Scanner

Importanța elaborării unui astfel de buget este dată de: [316]

• pe termen lung: stabilirea planului de investiții și a planului de finanțare;

• pe termen mediu: stabilirea bugetului cheltuielilor de publicitate și promovare;

• pe termen scurt: determinarea nivelului producției, a programului de aprovizionare, optimizarea forței de muncă.

Acest buget reprezintă previziunea cifrată a vânzărilor întreprinderii [317] pe tipuri de produse și servicii și/sau grupe, în cantități și prețuri, pe destinații și perioade. Obiectivul bugetului vânzărilor este:[318]

- determinarea naturii și calității a ceea ce se vinde;
- definirea tendinței și scadenței;
- aplicarea mijloacelor și metodelor de vânzare;
- fixarea prețurilor și modalităților de vânzare pentru valorizarea bugetelor.

Scopul principal al acestui buget îl constituie expresia valorică a vânzărilor întreprinderii pe tipuri de produse, în cantități și prețuri. În estimări, punctul de plecare este activitatea de vânzare. Previzionarea vânzărilor pornește de la analiza cifrei de afaceri pe o perioadă mai mare de timp, de regulă ultimii 5-10 ani.

Previziunea vânzărilor cuprinde ansamblul studiilor și calculelor efectuate pentru determinarea pieței potențiale la care întreprinderea poate avea acces, precum și a părții din aceasta pe care *estimează* că o poate acoperi.

Din punctul de vedere al orizontului de timp, previziunile pot fi pe termen lung și pe termen scurt. Pe termen lung, previziunile sunt bazate pe cercetări realizate asupra bunurilor și serviciilor existente pe piață, dar și pe analizarea nevoilor existente sau virtuale ale pieței pentru domeniul respectiv. Pe termen scurt, previziunile se limitează la a ține cont de constrângerile externe, impuse de piață, concurență sau puterea de cumpărare și constrângerile interne, impuse de politica comercială, mijloacele comerciale și capacitățile de producție.

Producția trebuie coordonată cu bugetul vânzărilor pentru a se asigura faptul că vânzările previzionate vor fi acoperite din producția perioadei respective. Numărul de bucăți necesare pentru a satisface vânzările bugetate și stocul final pentru fiecare produs este stabilit prin intermediul bugetului producției.

O previziune corectă a vânzărilor este vitală pentru succesul pe termen lung. Studiile de marketing iau în considerare produsele deja existente pe piață, cât și produsele noi. Cercetarea se va realiza și asupra mediului extern, respectiv conjunctura generală a economiei, poziția în raport cu concurența, nivelul prețurilor, comportamentul clienților ș.a., cât și mediul intern, respectiv capacitatea de producție normală, politica comercială, politica de prețuri ș.a.

---

[316] Albu N., Albu C., *Control de gestiune*, volumul II, Editura Economică, București, 2003, p. 41

[317] Dumitru C.G., Ioanăș C., *Contabilitatea de gestiune și evaluarea performanțelor*, Editura Universitară, București, 2005, p. 136

[318] Bouquin H., *Le contrôle de gestion*, 4e édition mise à jour, Presses Universitaires de France, Paris, 1998, p. 346-356

Scanned with OKEN Scanner

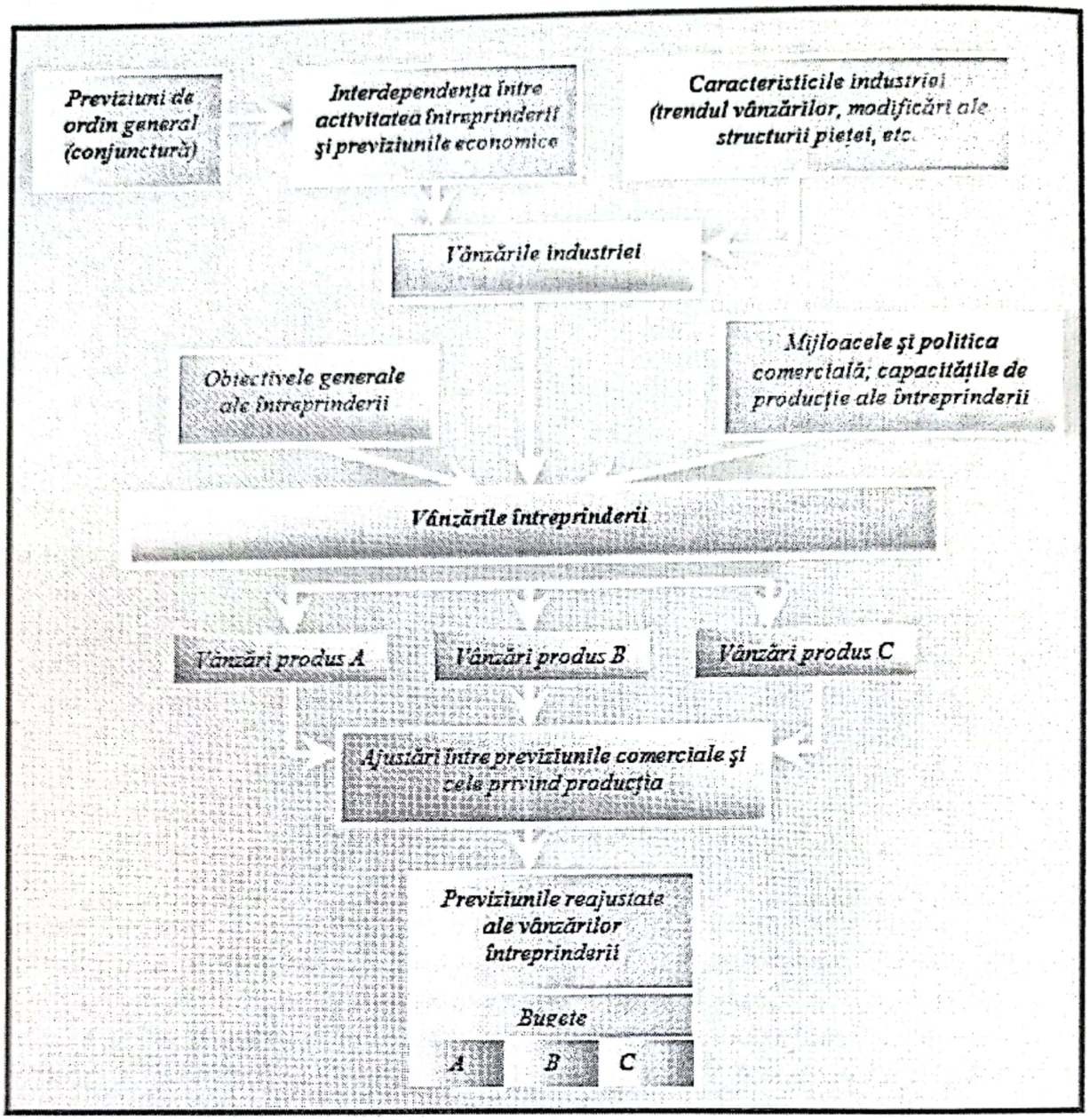


Figura nr. 21.3. - Model privind procesul de previziune a vânzărilor pe termen scurt

Sursa: Gervais M., *Contrôle de gestion*, 8e édition, Collection Gestion. Economica, Paris, 2005, p. 338

Responsabilul cu elaborarea bugetului trebuie să se ghideze după informațiile rezultate din analiza:

(a) sectorului extern, deoarece întreprinderea funcționează într-un mediu economic și competitiv specific care trebuie analizat și cifrat. Factorii [319] care pot influența previziunile vânzărilor sunt:

- condițiile economice generale, cum ar fi previziunile unor indicatori macroeconomici importanți (PIB, salariul mediu ș.a.);

[319] Horngreen C., Sundem G., Stratton W., *Introduction to Management Accounting*, Prentice-Hall International, 11th edition, 1999, p. 262 citat de Ionașcu I., Filip A. T. și Mihai S., *Control de gestiune*, ediția a II-a Editura Economică, București. 2006, p. 138-139

Scanned with OKEN Scanner

- acțiuni ale concurenților, prețuri, politici de calitate și service;

(b) sectorului intern, adică trebuie să se țină seama de următorii factori [131]:

- date despre vânzările din perioadele anterioare;
- estimări realizate de către centrele de vânzări care pot oferi informații despre cerințele, dorințele și planurile clienților;
- schimbări în prețurile practicate sau în gama de produse pentru găsirea acelor pârghii care duc la creșterea vânzărilor;
- studii de marketing pentru obținerea unor informații legate de preferințele clienților, condițiile existente pe piață;

(c) tendințelor stabilite pe baza informațiilor culese pentru creionarea unui posibil trend al vânzărilor. Previzionarea veniturilor se bazează pe informații referitoare la evoluția vânzărilor dintr-o perioadă anterioară. Cu cât perioada supusă observării este mai mare, cu atât informațiile capătă relevanță pentru previziunea viitorului.

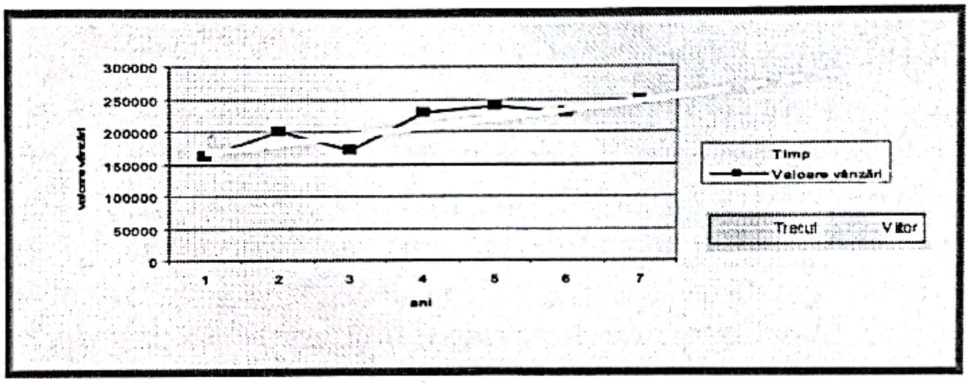


Figura nr. 21.4. - Trendul vânzărilor

Reprezentarea grafică arată o tendință liniară a creșterii vânzărilor. Prin extrapolarea trecutului poate fi reprezentat „viitorul".

Previziunea vânzărilor presupune stabilirea nivelului vânzărilor viitoare, cantitativ și valoric, ținând seama de tendințele și restricțiile impuse întreprinderii, precum și de politica generală a acesteia. Pentru a evita empirismul previziunilor este necesară o cercetare rațională, pentru analiza diverselor informații utilizându-se diferite *metode cantitative și calitative,* în funcție de natura factorilor reținuți ca fiind la originea fenomenului.

A realiza o previziune a vânzărilor înseamnă a stabili cantitatea ce urmează a fi vândută și/sau a cifrei de afaceri ce urmează a fi realizată. După Fayol, „previziunea pentru întreprindere este un compromis între ceea ce ea vrea și ceea ce ea poate" sau trebuie avută în vedere determinarea unui volum optim al vânzărilor în contextul intern și extern al întreprinderii. Elaborarea unei previziuni a vânzărilor este un proces complex fiind supus atât unor constrângeri externe, datorate evoluției mediului, cât și unor constrângeri interne (gama de produse, funcța de cercetare-dezvoltare etc.). De aceea, la elaborarea unei previziuni a vânzărilor trebuie să se țină cont de o serie întreagă de factori, dintre care cei mai importanți ar fi:

- datele despre vânzările trecute: experiența trecută combinată cu date despre vânzările de produse, pe regiuni și pe tipuri de clienți;

Scanned with OKEN Scanner

- estimările realizate de centrele de vânzări: centrele de vânzări ale unei întreprinderi sunt adesea cea mai bună sursă de informații despre dorințele și planurile clienților;

- condițiile economice generale: previziunile unor indicatori macro-economici (produsul intern brut, produsul intern brut pe cap de locuitor, salariul mediu etc.) care sunt publicate în mod regulat;

- acțiunile concurenților: vânzările depind și de forța și acțiunile acestora.

Apariția anumitor dificultăți în stabilirea previziunilor este inevitabilă. În fond, bugetul constituie un angajament al vânzătorului, iar acesta poate fi tentat fie să subestimeze, pentru a fi sigur că își va îndeplini obiectivele, fie să includă obiective a căror realizare este improbabilă. Odată stabilit la nivelul direcției comerciale, bugetul de vânzări trebuie să obțină avizul direcției generale. Aceasta va elabora anumite teste de compatibilitate care privesc coerența dintre nivelul prețului și volumul de vânzări și potențialul întreprinderii.

Metode calitative de previzionare a vânzărilor

Metodele calitative sunt acele metode care cercetează fenomenele și încearcă să le explice, bazându-se într-o mare măsură pe intuiție. De exemplu, se poate apela la investigații pe bază de chestionare, studii de piață sau juriu de opinie.

Aceste metode mai sunt numite *intuitive* sau chiar *tehnologice* și sunt, în general, rezultatul gândirii intuitive, al evaluărilor subiective și al gândirii acumulate. Metodele calitative de previziune, impresionante prin diversitatea lor, constituie un instrument util care, de obicei, suplimentează previziunile realizate cu ajutorul metodelor cantiative. Ele utilizează anchete și interviuri în rândul experților, comercianților și consumatorilor. Consultarea experților și specialiștilor în vânzări, producție, finanțe, prezintă avantaje multiple precum:

- oferă cu ușurință pereviziuni rapide;
- nu necesită pregătirea unor statistici elaborate;
- permite colectarea unei varietăți de puncte de vedere continuate de o evaluare și interpretare adecvată;
- în absența unor date suficiente pot constitui unicul mijloc de previziune.

Cele mai cunoscute metode calitative de previziune sunt: tehnica Delphi, metoda Brainstorming, metoda juriului format din executiv, metoda bazată pe concentrarea opiniilor personalului vânzător, metoda analogiilor, metoda evenimentelor precursoare, metoda PERT, metoda lanțurilor Markov.

Metode cantitative de previzionare a vânzărilor

Metodele cantitative sunt cele care, în realizarea previziunilor, pornesc de la date statistice cifrate. Acestea pot fi aplicate când există date despre trecutul variabilei, pot fi cuantificate și se presupune că evoluția viitoare a variabilei de previzionat va continua să aibă aceeași configurație cu cea din trecut.

Metodele cantitative utilizate în efectuarea de previziuni sunt foarte numerose, unele dintre ele nu sunt riguroase din punct de vedere statistico-

Scanned with OKEN Scanner

matematic, dar se apelează la ele deoarece sunt uşor de utilizat, flexibile şi au un grad de precizie acceptabil în raport cu costul lor. Dintre acestea, pot fi amintite ca cele mai semnificative: analiza seriilor dinamice, metoda mediilor mobile, nivelarea exponenţială şi metodele cauzale de previziune. Ajustarea lineară, corelaţia pot fi aplicate pentru cercetarea evoluţiei vânzărilor, atunci când tendinţele generale a acestora sunt lineare.

A) Ajustarea lineară

Prin ***ajustarea lineară***, pornind de la analizarea vânzărilor din perioada precedentă, se previzionează tendinţa evoluţiei vânzărilor în viitor. Pentru aceasta este necesară reprezentarea grafică a volumului cantitativ al vânzărilor dintr-o perioadă anterioară. Pentru exemplificare, considerăm că, la întreprinderea Alfa, care are drept obiect de activitate producţia de componente pentru maşini agricole, stabileşte pentru o perioadă de un an următoarele date [320] privind numărul de unităţi vândute, pe fiecare lună, la unul dintre produse - *rulmenţi semiindustriali*:

Luni	*Numărul de unităţi vândute*
1. Ianuarie	*320*
2. Februarie	*350*
3. Martie	*300*
4. Aprilie	*370*
5. Mai	*360*
6. Iunie	*370*
7. Iulie	*375*
8. August	*380*
9. Septembrie	*415*
10. Octombrie	*390*
11. Noiembrie	*422*
12. Decembrie	*400*

Tabel nr. 21.1. - Situaţia vânzărilor

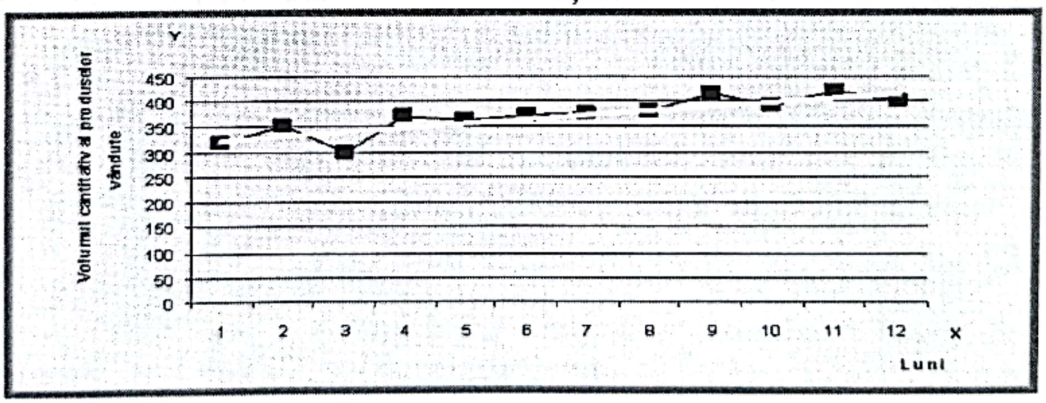


Figura nr. 21.5. - Evoluţia vânzărilor în 2007

Se constată o tendinţă lineară a progresiei vânzărilor. Pentru ajustarea lineară şi determinarea coeficientului director al dreptei de ajustare se aplică procedeul celor mai mici pătrate:

[320] Date ipotetice.

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul nr. 21.2. - Calculul valorilor necesare determinării coeficientului director al dreptei de ajustare

Luni (xi)	Numărul de unități vândute (yi)	$\bar{x} - xi$	$\bar{y} - yi$	$xi\,yi$	xi^2
1	320	5,50	51,00	280,50	30,25
2	350	4,50	21,00	94,50	20,25
3	300	3,50	71,00	248,50	12,25
4	370	2,50	1,00	2,50	6,25
5	360	1,50	11,00	16,50	2,25
6	370	0,50	1,00	0,50	0,25
7	375	-0,50	-4,00	2,00	0,25
8	380	-1,50	-9,00	13,50	2,25
9	415	-2,50	-44,00	110,00	6,25
10	390	-3,50	-19,00	66,50	12,25
11	422	-4,50	-51,00	229,50	20,25
12	400	-5,50	-29,00	159,50	30,25
78	**4.452**	**0,00**	**0,00**	**1224,00**	**143,00**
$\bar{x} = 6,5$	$\bar{y} = 371$				

Relația de calcul al coeficientului director al dreptei de ajustare este:

$$a = \frac{\sum xi \cdot yi}{\sum x^2} = \frac{1.224,00}{431,00} = 8,6$$

de unde ecuația de forma $y - \bar{y} = a\,(x - \bar{x})$ devine:

$y - 371 = 8,6\,(x - 6,5) \rightarrow y = 8,6\,x + 315,1.$

Dacă se va menține tendința lineară a progresiei vânzărilor, atunci pentru următoarele luni se pot previziona următoarele cantități vândute: 426,9; 435,5 ...

B) Corelația

O altă metodă care poate fi aplicată este ***corelația*** folosită atunci când se observă că un singur factor „x" determină vânzările „y", legătura dintre ele putând fi notată prin relația: $y = f(x)$. Această relație înseamnă, din punct de vedere matematic, că unei variații a factorului „x" îi corespunde o variație a lui „y", iar din punct de vedere economic, că vânzările sunt influențate de factorul „x".

Relația liniară dintre cei doi factori poate fi exprimată fie grafic, fie prin intermediul coeficientului de corelație liniară „r". Există o corelație liniară între „x" și „y" atunci când grafic, norul de puncte se alungește în jurul unei drepte, sau când coeficientul „r" se apropie de 1 sau -1.

Există unele limite privind aplicarea acestei metode și interpretarea rezultatelor. Corelația nu presupune cauzalitate, astfel cauza reală a legăturii dintre variabilele economice poate fi o variabilă neluată în considerare încă. În plus, vânzările se află sub influența mai multor factori, în acest caz relația devine:

$y = f(x_1, x_2, \ldots, x_n)$.

De asemenea, poate conduce la erori de interpretare ca urmare a relației dintre unele variabile necorelate din punct de vedere logic. Pentru exemplificarea

Scanned with OKEN Scanner

acestei metode, considerăm că la întreprinderea Alfa s-a înregistrat pe parcursul a şase luni următoarele date[321] referitoare la numărul de unităţi vândute la unul dintre produsele fabricate şi partea de venit aferentă acestuia din totalul vânzărilor:

Venit	*Volumul vânzărilor*
xi	*yi*
15.000	*2.450.000*
24.700	*3.155.000*
24.200	*3.100.000*
32.000	*4.960.000*
29.200	*4.680.000*
35.460	*5.325.000*

Tabelul nr. 21.3. - Evoluţia vânzărilor şi a veniturilor

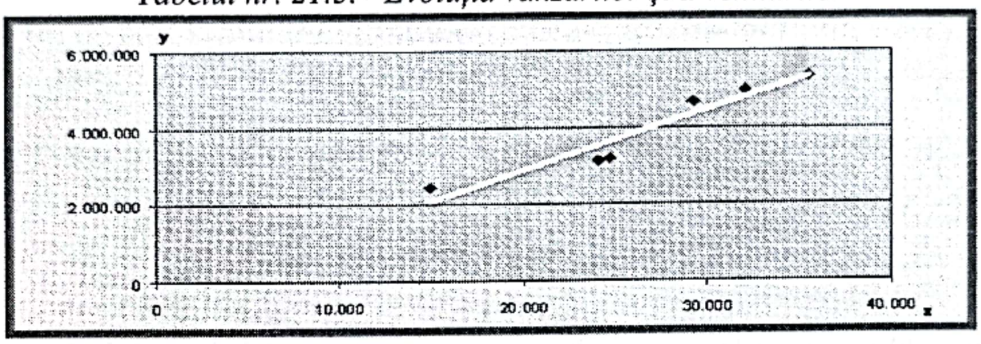


Figura nr. 21.6. - Evoluţia vânzărilor

Pentru calculul coeficientului de corelaţie („r") se pot folosi relaţiile:

$$r = \frac{\sum xi \cdot yi}{\sqrt{\sum xi^2 \cdot \sum yi^2}}$$

sau

$$r = \frac{\sum xi \cdot yi - n \cdot \overline{x} \cdot \overline{y}}{\sqrt{\left(\sum xi^2 - n \cdot \overline{x}^2\right) \cdot \left(\sum yi^2 - n \cdot \overline{yi}^2\right)}}$$

Pe baza datelor prezentate mai sus, prin intermediul procedeului celor mai mici pătrate, se stabileşte *coeficientul de corelaţie* astfel:

Tabel nr. 21.4. - Valorile necesare pentru determinarea coeficientului de corelaţie după prima relaţie

xi	*yi*	$\overline{x}$ *- xi*	$\overline{y}$ *- yi*	*xi yi*	xi^2	yi^2
15.000	*2.450.000*	*-11.760*	*-1.495.000*	*17.581.200.000*	*138.297.600*	*2.235.025.000.000*
24.700	*3.155.000*	*-2.060*	*-790.000*	*1.627.400.000*	*4.243.600*	*624.100.000.000*
24.200	*3.100.000*	*-2.560*	*-845.000*	*2.163.200.000*	*6.553.600*	*714.025.000.000*
32.000	*4.960.000*	*5.240*	*1.015.000*	*5.318.600.000*	*27.457.600*	*1.030.225.000.000*
29.200	*4.680.000*	*2.440*	*735.000*	*1.793.400.000*	*5.953.600*	*540.225.000.000*
35.460	*5.325.000*	*8.700*	*1.380.000*	*12.006.000.000*	*75.690.000*	*1.904.400.000.000*
160.560	***23.670.000***	***0***	***0***	***40.489.800.000***	***258.196.000***	***7.048.000.000.000***
$\overline{x}$ = *26.760*	$\overline{y}$ *=3.945.000*					

[321] Date ipotetice.

Scanned with OKEN Scanner

Rezultă $r = \dfrac{40.489.800\ .000}{\sqrt{1.819.765.\ 408.000.00\ \ 0.000.000}} = 0{,}949$

Pentru calculul coeficientului după cea de-a doua relaţie, sunt necesare următoarele calcule:

Tabel nr. 21.5. Valorile necesare pentru determinarea coeficientului de corelaţie după cea de a doua relaţie

xi	*yi*	*xi yi*	*xi²*	*yi²*
15.000	*2.450.000*	*36.750.000.000*	*225.000.000*	*6.002.500.000.000*
24.700	*3.155.000*	*77.928.500.000*	*610.090.000*	*9.954.025.000.000*
24.200	*3.100.000*	*75.020.000.000*	*585.640.000*	*9.610.000.000.000*
32.000	*4.960.000*	*158.720.000.000*	*1.024.000.000*	*24.601.600.000.000*
29.200	*4.680.000*	*136.656.000.000*	*852.640.000*	*21.902.400.000.000*
35.460	*5.325.000*	*188.824.500.000*	*1.257.411.600*	*28.355.625.000.000*
160.560	*23.670.000*	*673.899.000.000*	*4.554.781.600*	*100.426.150.000.000*
$\bar{x} = 26.760$	$\bar{y} = 3.945.000$			

Rezultă $r = \dfrac{673.899.00\,0.000 - 6 \cdot 26.760 \cdot 3.945.000}{\sqrt{\left(4.554.781.600 - 6 \cdot 26.760^2\right) \cdot \left(100.426.15\,0.000.000 - 3.945.000^2\right)}} = 0{,}949$

Se constată că valoarea indicelui de corelaţie este foarte aproape de 1, ceea ce înseamnă că între cei doi factori există o corelaţie foarte strânsă.

Ecuaţia dreptei de regresie „y" în raport cu „x" ajută în cunoaşterea stadiului venitului în unitate drept bază pentru estimarea volumului vânzărilor. Ecuaţia dreptei se stabileşte după relaţia: $y - \bar{y} = a\,(x - \bar{x})$, unde $a = 156{,}82$, rezultă $y = 156{,}82\,x - 251.503{,}2$.

Dacă tendinţa este lineară, atunci pot fi previzionate volumul vânzărilor pentru următoarele perioade. În alte situaţii tendinţa poate fi *exponenţială* sau *sub formă de putere*. Anumite funcţii neliniare pot fi transformate în funcţii retratate printr-o schimbare de variabilă astfel:

$y = b \cdot x^a$, utilizând logaritmii, rezultă $\log y = \log b + a \cdot \log x$ => $Y = B +$ $a X$

şi notând $Y = \log y$; $X = \log x$

şi $B = \log b$

- *ajustarea printr-o funcţie putere:*
- *ajustarea printr-o funcţie exponenţială:*

$y = b \cdot a^x$, utilizând logaritmii, rezultă $\log y = \log b + x \cdot \log a$ => $Y = B + A$ x

şi notând $Y = \log y$; $A = \log a$

şi $B = \log b$

În ambele cazuri, în loc să se prezinte grafic cuplul (x,y), vor fi reprezentate punctele corespunzătoare cuplului (log x, log y), respectiv (x, log y), rezultând o

Scanned with OKEN Scanner

tendință lineară; în plus, prin procedeul celor mai mici pătrate, ecuațiile rezultate pot fi analizate pentru determinarea valorilor „a" și „b".

De exemplu, la întreprinderea Alfa s-a demarat producția unui tip nou de rulmenți semiindustriali [322], pentru care statistica vânzărilor pe o perioadă de 4 ani se prezintă astfel:

Anii	*Volumul vânzărilor (mii lei)*
xi	*yi*
1	*9.000*
2	*12.000*
3	*21.000*
4	*40.000*

Tabel nr. 21.6. - Evoluția vânzărilor și a veniturilor

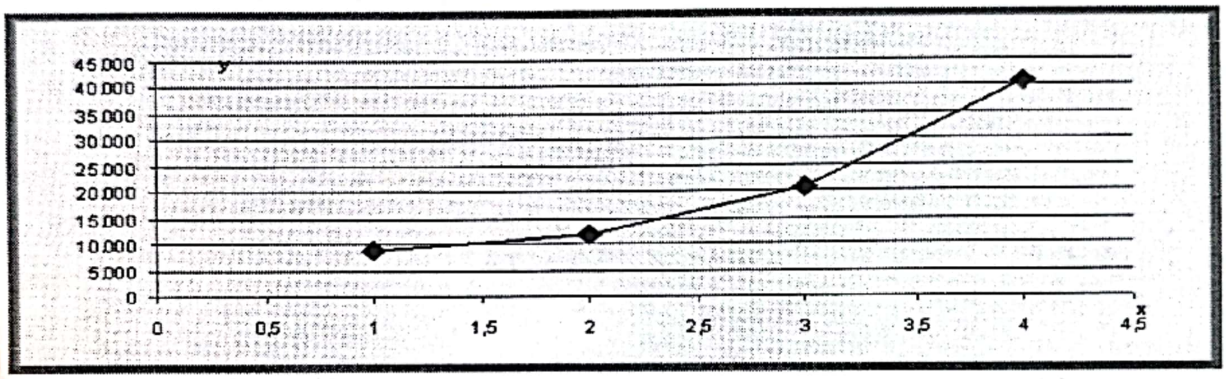


Figura nr. 21.7 - Evoluția exponențială a vânzărilor

Conform graficului se constată o creștere exponențială a volumului vânzărilor. Ca urmare ecuația este de forma $y = b \cdot a^x$. Prin folosirea logaritmilor ecuația devine $Y = B + A\,x$, pentru care graficul va apare ca o *tendință lineară*:

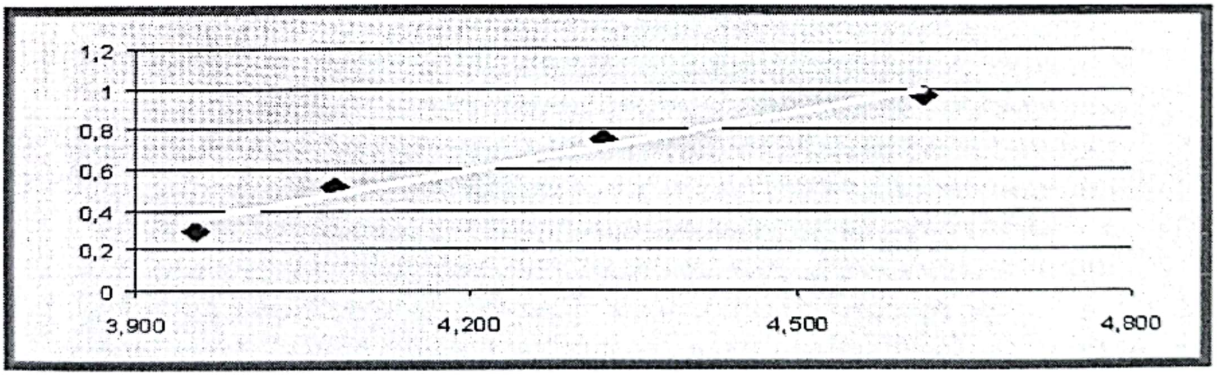


Figura nr. 21.8. - Evoluția liniară a vânzărilor

[322] În prezent întreprinderea poate produce 10 tipuri constructive de rulmenți semiindustriali, fiecare tip, în mai multe variante dimensionale, în funcție de solicitările clienților, asigurându-se și calculul de rezistență specific încărcării utilajelor în componenta cărora intră produsul executat. Pentru următorii ani, începând cu anul 2007, investițiile se îndreaptă spre creșterea capacității de producție pentru rulmenții semiindustriali ce vor depăși în pondere produsele tradiționale.

Scanned with OKEN Scanner

Pentru determinarea valorilor corespunzătoare lui „a" şi „b" sunt necesare următoarele calcule:

xi	yi	$Y = \log y$	$\bar{x} - xi$	$\bar{Y} - Yi$	$xi \cdot Yi$	xi^2
1	9.000	3,954	-1,500	-0,288	0,432	2,250
2	12.000	4,079	-0,500	-0,163	0,081	0,250
3	21.000	4,322	0,500	0,080	0,040	0,250
4	41.000	4,613	1,500	0,371	0,556	2,250
10	83.000	16,968	0	0	1,109	5,000
$\bar{x} = 2,50$		$\bar{Y} = 4,242$				

Tabel nr. 21.7. - Calculele necesare pentru determinarea lui „a" şi „b"

Notând cu n - numărul de ani, relaţiile de calcul pentru „A" sunt:

$$A = \frac{\sum xi \cdot Yi}{\sum xi^2} \quad \text{sau} \quad A = \frac{\sum xi \cdot Yi - n \cdot \bar{x} \cdot \bar{Y}}{\sum xi^2 - n \cdot \bar{x}^2}$$

$$A = \frac{\sum xi \cdot Yi}{\sum xi^2} = \frac{1,109}{5} = 0,222$$

, dar $A = \log a$ rezultă $a = 10^{0,222} = 1,667$.

$B = \bar{Y} - a \bullet \bar{x} = 4,242 - 1,667 \cdot 2,50 = 0,075$, dar $B = \log b$ rezultă $b = 10^{0,075} = 1,189$.

Ca urmare, determinând valorile lui „a" şi „b", ecuaţia funcţiei exponenţiale $y = b \cdot a^x$ devine $y = 1,189 \cdot 1,667^x$

C) Metoda mediilor mobile

În cazurile în care, pentru stabilirea tendinţei, ajustarea lineară nu convine, se poate aplica ***metoda mediilor mobile***. *Seriile cronologice*, ca formă de analiză matematică şi statistică a datelor istorice grupate în serii (cum ar fi, de exemplu în vânzări lunare), este aplicabilă în cazul previziunii pe termen scurt.

Ideea de la care porneşte este că previziunea aferentă unei luni sau an reprezintă o medie a vânzărilor din lunile precedente, eventualele fluctuaţii compensându-se reciproc. [323]

Pentru exemplificare, prezentăm situaţia vânzărilor la produsul rulmenţi agricoli, la întreprinderea Alfa, în perioada 2008-2010, cu defalcare pe trimestre, în tabelul următor. În funcţie de aceste date se doreşte previzionarea volumului vânzărilor pentru primul trimestru din următorul an.

[323] Caraiani C., Dumitrana M., *Contabilitate de gestiune şi Control de gestiune*, Ediţia a II-a, Editura Universitară, Bucureşti, 2008, p. 320

Scanned with OKEN Scanner

- mii lei

Luni \ Anii	2005	2006	2007
Trimestrul I			
Ianuarie	90	160	175
Februarie	85	185	150
Martie	125	165	90
Trimestrul II			
Aprilie	100	150	85
Mai	145	165	125
Iunie	175	175	145
Trimestrul III			
Iulie	100	190	175
August	95	125	125
Septembrie	135	145	115
Trimestrul IV			
Octombrie	125	175	95
Noiembrie	170	180	150
Decembrie	155	185	185
Total	**1500**	**2000**	**1615**

Tabel nr. 21.8. - Date istorice privind situaţia vânzărilor la produsul „rulmenţi agricoli"

- mii lei

Anii	vi	xi	yi
2008	220		
	250		
	320		
	290	1	1080
2009	300	2	1160
	295	3	1205
	335	4	1220
	300	5	1230
2010	370	6	1300
	375	7	1380
	430	8	1475
	430	9	1605

Tabel nr. 21.9. - Volumul cumulat al vânzărilor

vi - volumul vânzărilor trimestrial;
xi - rangul trimestrului;
yi - volumul cumulat al vânzărilor pe un an calendaristic

• Tranşele de patru trimestre corespund ciclului variaţiilor vânzărilor.

• Rangul trimestrului fiind corespunzător totalurilor mobile este în acelaşi timp şi rangul acestor totaluri.

Prin procedeul celor mai mici pătrate se stabilesc valorile corespunzătoare pentru construirea ecuaţiei dreptei de ajustare $\boxed{y = a \cdot x + b}$

Scanned with OKEN Scanner

xi	yi	$\bar{x} - xi$	$\bar{y} - yi$	$xi\,yi$	xi^2
1,00	1.080,00	4,00	215,00	860,00	860,00
2,00	1.160,00	3,00	135,00	405,00	405,00
3,00	1.205,00	2,00	90,00	180,00	180,00
4,00	1.220,00	1,00	75,00	75,00	75,00
5,00	1.230,00	0,00	65,00	0,00	0,00
6,00	1.300,00	-1,00	-5,00	5,00	5,00
7,00	1.380,00	-2,00	-85,00	170,00	170,00
8,00	1.475,00	-3,00	-180,00	540,00	540,00
9,00	1.605,00	-4,00	-310,00	1.240,00	1.240,00
45,00	**11.655,00**	**0,00**	**0,00**	**3.475,00**	**3.475,00**
$\bar{x}$ = 5,00	$\bar{Y}$ = 1295,00				

Tabel nr. 21.10. - Calculele necesare pentru determinarea lui „a" şi „b"

Rezultă a = 57,92; b = 1.005,42. Ecuația dreptei de ajustare este: $y = 57,92 \cdot x + 1.005,42$

Pentru următorul an, 2008, pentru care se doreşte previzionarea, volumul cumulat al vânzărilor este: $y_{10} = 57,92 \cdot 10 + 1.005,42 = 1.584,62$ *mii lei.*

Pentru primul trimestru, calcularea volumului previzionat al vânzărilor se face după relația:

$$y_{10} = \sum_{7}^{10} v_i = \sum_{6}^{9} v_i - v_6 + v_{10} \Leftrightarrow 1.584,62 = 1.605,00 - 370 + v_{10} \Rightarrow v_{10} = 349,62$$

mii lei.

D) Metoda coeficienților sezonieri

Atunci când apar variații sezoniere în fiecare an, pentru previzionarea vânzărilor se apelează la ***metoda coeficienților sezonieri.***

Amplitudinea variațiilor sezoniere este în general proporțională cu tendința. Coeficienții sezonieri se pot stabili sub forma:

- rapoartelor de tendință sau de trend;
- lanțuri de rapoarte;
- metode simple.

În cazul aplicării metodei rapoartelor de tendință sau de trend, se calculează medii lunare ale rapoartelor valorilor reale şi ale valorilor ajustate sau de valori ajustate determinate prin procedeul celor mai mici pătrate.

Metoda lanțurilor de rapoarte presupune parcurgerea unor etape mult mai complexe, ele pretându-se în cazurile tendințelor exponențiale.

Metodele simple presupun determinarea unor medii lunare raportate la media ansamblului lunilor.

Indiferent de metoda folosită, coeficienții sezonieri calculați vor fi utilizați pentru influențarea ecuației de ajustare lunară.

Evoluția vânzărilor la produsul „instalații de ierbicidat" la întreprinderea Alfa, în perioada 2007-2010 se prezintă astfel:

Scanned with OKEN Scanner

Tabel nr. 21.11. - Date istorice privind situaţia vânzărilor la produsul „instalaţii de ierbicidat"

Luni \ Anii	2007	2008	2009	2010
Ianuarie	350,00	230,00	310,00	330,00
Februarie	740,00	600,00	840,00	750,00
Martie	1.500,00	1.350,00	1.600,00	1.650,00
Aprilie	2.100,00	2.250,00	1.420,00	2.150,00
Mai	1.500,00	2.100,00	1.950,00	1.850,00
Iunie	1.750,00	1.750,00	2.300,00	1.600,00
Iulie	1.650,00	1.550,00	1.850,00	1.750,00
August	1.200,00	1.200,00	1.400,00	900,00
Septembrie	800,00	650,00	750,00	730,00
Octombrie	550,00	400,00	550,00	600,00
Noiembrie	310,00	220,00	350,00	330,00
Decembrie	150,00	120,00	120,00	140,00

Grafic evoluţia vânzărilor pe cei patru ani se prezintă astfel:

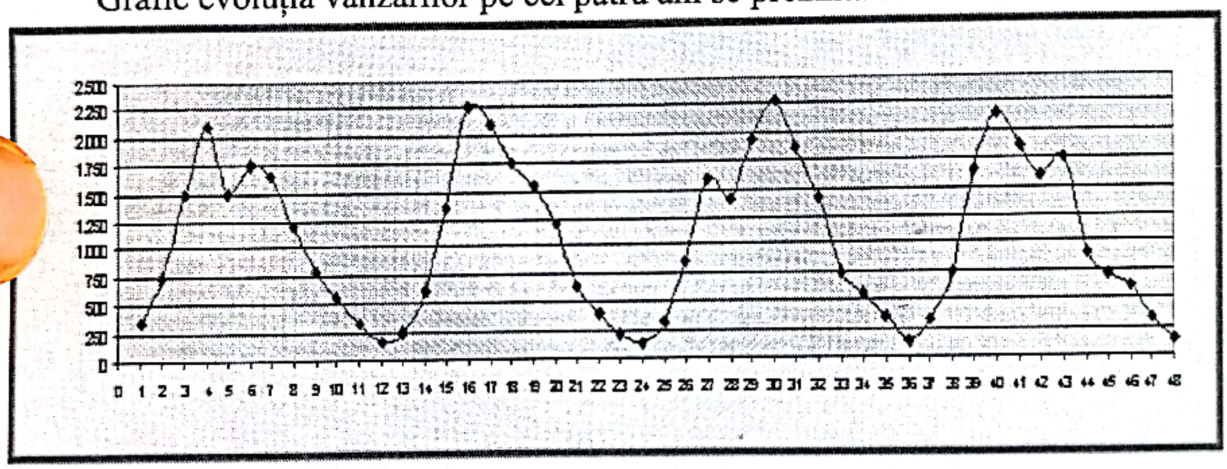


Figura nr. 21.9. - Evoluţia vânzărilor în perioada 2007-2010

Curba ia forma unei pâlnii ceea ce înseamnă evoluţia sezonieră a volumului vânzărilor, cele mai mari valori înregistrându-se în lunile de primăvară-vară, iar cele mai scăzute în lunile de toamnă-iarnă.

Pentru a realiza previziunile pentru anul 2011, se parcurg etapele:

(a) Calcularea vânzărilor anuale şi a mediei lunare pe baza datelor reale:

Tabel nr. 21.12. - Total vânzări anuale şi mediile lunare

Anii	2007	2008	2009	2010
Vânzări totale anuale	12.600,00	12.420,00	13.440,00	12.780,00
Media lunară a vânzărilor	1.050,00	1.035,00	1.120,00	1.065,00

Scanned with OKEN Scanner

(b) Stabilirea totalurilor lunare cumulate pentru anul 2010:

Luni	*Totaluri lunare cumulate pentru anul 2010*
Ianuarie	*330,00*
Februarie	*1.080,00*
Martie	*2.730,00*
Aprilie	*4.880,00*
Mai	*6.730,00*
Iunie	*8.330,00*
Iulie	*10.080,00*
August	*10.980,00*
Septembrie	*11.710,00*
Octombrie	*12.310,00*
Noiembrie	*12.640,00*
Decembrie	*12.780,00*

Tabel nr. 21.13. - Totaluri lunare cumulate

(c) Elaborarea Tabloului totalurilor mobile pentru anul 2010:

Luni	*Totaluri mobile pentru anul 2010*
Ianuarie	*13.460,00*
Februarie	*13.370,00*
Martie	*13.420,00*
Aprilie	*14.150,00*
Mai	*14.050,00*
Iunie	*13.350,00*
Iulie	*13.250,00*
August	*12.750,00*
Septembrie	*12.730,00*
Octombrie	*12.780,00*
Noiembrie	*12.760,00*
Decembrie	*12.780,00*

Tabel nr. 21.14. - Tabloul totalurilor mobile

(d) Se prezintă grafic evoluţia vânzărilor pe baza datelor istorice prezentate, precum şi a datelor privind Totalurile lunare cumulate şi Tabloului totalurilor mobile.

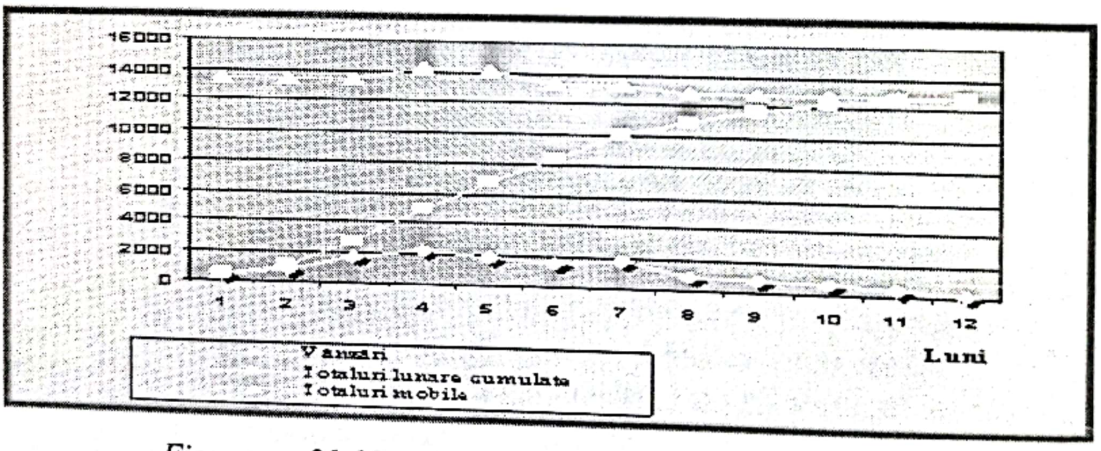


Figura nr. 21.10. - Evoluţia lunară a vânzărilor în 2010

(e) Pentru determinarea dreptei de ajustare liniară, se notează cu „xi" - rangul lunilor celor patru ani şi cu „yi" - vânzările lunare (cele prezentate în Tabelul 9.11).

Aplicând procedeul celor mai mici pătrate şi determinând valorile corespunzătoare pentru $\overline{x}$ şi $\overline{y}$, se calculează coeficientul director al dreptei „a" după relaţia:

$$a = \frac{\sum_{i=1}^{n}(x_i - \overline{x})(y_i - \overline{y})}{\sum_{i=1}^{n} x_i^2} = \frac{\sum_{i=1}^{n} x_i \cdot y_i - n \cdot \overline{x} \cdot \overline{y}}{\sum_{i=1}^{n} x_i^2 - n \cdot \overline{x}^2}$$

Scanned with OKEN Scanner

Tabel nr. 21.15. - Calcule necesare pentru stabilirea coeficientului director al dreptei de ajustare lineară după prima relație de calcul

x_i	y_i	$\bar{x} - x_i$	$\bar{y} - y_i$	$x_i \cdot y_i$	x_i^2
1	350	-23,50	-717,50	16.861,25	552,25
2	740	-22,50	-327,50	7.368,75	506,25
3	1.500	-21,50	432,50	-9.298,75	462,25
4	2.100	-20,50	1.032,50	-21.166,25	420,25
5	1.500	-19,50	432,50	-8.433,75	380,25
6	1.750	-18,50	682,50	-12.626,25	342,25
7	1.650	-17,50	582,50	-10.193,75	306,25
8	1.200	-16,50	132,50	-2.186,25	272,25
9	800	-15,50	-267,50	4.146,25	240,25
10	550	-14,50	-517,50	7.503,75	210,25
11	310	-13,50	-757,50	10.226,25	182,25
12	150	-12,50	-917,50	11.468,75	156,25
13	230	-11,50	-837,50	9.631,25	132,25
14	600	-10,50	-467,50	4.908,75	110,25
15	1.350	-9,50	282,50	-2.683,75	90,25
16	2.250	-8,50	1.182,50	-10.051,25	72,25
17	2.100	-7,50	1.032,50	-7.743,75	56,25
18	1.750	-6,50	682,50	-4.436,25	42,25
19	1.550	-5,50	482,50	-2.653,75	30,25
20	1.200	-4,50	132,50	-596,25	20,25
21	650	-3,50	-417,50	1.461,25	12,25
22	400	-2,50	-667,50	1.668,75	6,25
23	220	-1,50	-847,50	1.271,25	2,25
24	120	-0,50	-947,50	473,75	0,25
25	310	0,50	-757,50	-378,75	0,25
26	840	1,50	-227,50	-341,25	2,25
27	1.600	2,50	532,50	1.331,25	6,25
28	1.420	3,50	352,50	1.233,75	12,25
29	1.950	4,50	882,50	3.971,25	20,25
30	2.300	5,50	1.232,50	6.778,75	30,25
31	1.850	6,50	782,50	5.086,25	42,25
32	1.400	7,50	332,50	2.493,75	56,25
33	750	8,50	-317,50	-2.698,75	72,25
34	550	9,50	-517,50	-4.916,25	90,25
35	350	10,50	-717,50	-7.533,75	110,25
36	120	11,50	-947,50	-10.896,25	132,25
37	330	12,50	-737,50	-9.218,75	156,25
38	750	13,50	-317,50	-4.286,25	182,25
39	1.650	14,50	582,50	8.446,25	210,25
40	2.150	15,50	1.082,50	16.778,75	240,25
41	1.850	16,50	782,50	12.911,25	272,25
42	1.600	17,50	532,50	9.318,75	306,25
43	1.750	18,50	682,50	12.626,25	342,25
44	900	19,50	-167,50	-3.266,25	380,25
45	730	20,50	-337,50	-6.918,75	420,25
46	600	21,50	-467,50	-10.051,25	462,25
47	330	22,50	-737,50	-16.593,75	506,25
48	140	23,50	-927,50	-21.796,25	552,25
1.176	**51.240**	**0,00**	**0,00**	**-33.000**	**9.212**

Tabel nr. 21.16. - Calcule necesare pentru stabilirea coeficientului director al dreptei de ajustare lineară după a doua relație de calcul

x_i	y_i	$x_i \cdot y_i$	x_i^2
1	350,00	350,00	1
2	740,00	1.480,00	4
3	1.500,00	4.500,00	9
4	2.100,00	8.400,00	16
5	1.500,00	7.500,00	25
6	1.750,00	10.500,00	36
7	1.650,00	11.550,00	49
8	1.200,00	9.600,00	64
9	800,00	7.200,00	81
10	550,00	5.500,00	100
11	310,00	3.410,00	121
12	150,00	1.800,00	144
13	230,00	2.990,00	169
14	600,00	8.400,00	196
15	1.350,00	20.250,00	225
16	2.250,00	36.000,00	256
17	2.100,00	35.700,00	289
18	1.750,00	31.500,00	324
19	1.550,00	29.450,00	361
20	1.200,00	24.000,00	400
21	650,00	13.650,00	441
22	400,00	8.800,00	484
23	220,00	5.060,00	529
24	120,00	2.880,00	576
25	310,00	7.750,00	625
26	840,00	21.840,00	676
27	1.600,00	43.200,00	729
28	1.420,00	39.760,00	784
29	1.950,00	56.550,00	841
30	2.300,00	69.000,00	900
31	1.850,00	57.350,00	961
32	1.400,00	44.800,00	1024
33	750,00	24.750,00	1089
34	550,00	18.700,00	1156
35	350,00	12.250,00	1225
36	120,00	4.320,00	1296
37	330,00	12.210,00	1369
38	750,00	28.500,00	1444
39	1.650,00	64.350,00	1521
40	2.150,00	86.000,00	1600
41	1.850,00	75.850,00	1681
42	1.600,00	67.200,00	1764
43	1.750,00	75.250,00	1849
44	900,00	39.600,00	1936
45	730,00	32.850,00	2025
46	600,00	27.600,00	2116
47	330,00	15.510,00	2209
48	140,00	6.720,00	2304
1.176,00	**51.240,00**	**38.024,00**	**1.222.380,00**

Scanned with OKEN Scanner

Pe baza datelor din tabelele de mai sus se calculează:

$$\bar{x} = \frac{\sum_{i=1}^{n} xi}{n} = \frac{1.176,00}{48} = 24,50 \quad \text{şi} \quad \bar{y} = \frac{\sum_{i=1}^{n} yi}{n} = \frac{51.240,00}{48} = 1.067,50$$

Înlocuind cu valorile calculate se poate stabili $a = -3,58$.

Ecuaţia dreptei se stabileşte, a cărei relaţie este $y - \bar{y} = a\,(x - \bar{x})$, este de forma:

$$y - 1.067,50 = -3,58\,(x - 24,50) \Leftrightarrow \boxed{y = -3,58 \cdot x + 1.155,21}.$$

(f) Se calculează *valorile ajustate* pentru perioada luată în considerare (2004-2007) pe baza ecuaţiei dreptei determinată la punctul anterior.

Tabel nr. 21.17. - Tabloul valorilor ajustate

Luni	Valorile ajustate pentru anii 2007	2008	2009	2010
Ianuarie	1151,63	1108,67	1065,71	1022,75
Februarie	1148,05	1105,09	1062,13	1019,17
Martie	1144,47	1101,51	1058,55	1015,59
Aprilie	1140,89	1097,93	1054,97	1012,01
Mai	1137,31	1094,35	1051,39	1008,43
Iunie	1133,73	1090,77	1047,81	1004,85
Iulie	1130,15	1087,19	1044,23	1001,27
August	1126,57	1083,61	1040,65	997,69
Septembrie	1122,99	1080,03	1037,07	994,11
Octombrie	1119,41	1076,45	1033,49	990,53
Noiembrie	1115,83	1072,87	1029,91	986,95
Decembrie	1112,25	1069,29	1026,33	983,37

(g) Se determină *coeficienţii sezonieri*, raportând valorile reale ale vânzărilor cu valorile ajustate calculate:

Tabel nr. 21.18. - Coeficienţii sezonieri

Luni \ Anii	2007	2008	2009	2010
Ianuarie	0,30	0,21	0,29	0,32
Februarie	0,64	0,54	0,79	0,74
Martie	1,31	1,23	1,51	1,62
Aprilie	1,84	2,05	1,35	2,12
Mai	1,32	1,92	1,85	1,83
Iunie	1,54	1,60	2,20	1,59
Iulie	1,46	1,43	1,77	1,75
August	1,07	1,11	1,35	0,90
Septembrie	0,71	0,60	0,72	0,73
Octombrie	0,49	0,37	0,53	0,61
Noiembrie	0,28	0,21	0,34	0,33
Decembrie	0,13	0,11	0,12	0,14

(h) Stabilirea *coeficienţilor de corecţie*, prin raportarea totalul coeficienţilor sezonieri calculaţi la nivelul lunilor la numărul de ani luaţi în considerare, rezultând medii lunare în cadrul celor patru ani:

Scanned with OKEN Scanner

Tabel nr. 21.19. - Coeficienţii de corecţie

Luni	Total coeficienţi sezonieri pe cei patru ani	Coeficienţii de corecţie
Ianuarie	1,12	0,28
Februarie	2,71	0,68
Martie	5,67	1,42
Aprilie	7,36	1,84
Mai	6,93	1,73
Iunie	6,94	1,74
Iulie	6,41	1,60
August	4,42	1,11
Septembrie	2,77	0,69
Octombrie	2,00	0,50
Noiembrie	1,16	0,29
Decembrie	0,51	0,13

(i) Analizând evoluţia vânzărilor în perioada celor patru ani, pe baza calculelor de mai sus se poate extrapola tendinţa de evoluţie a vânzărilor. Pentru a previziona volumul vânzărilor pentru anul 2008, se notează rangul lunilor de la 49-60 şi se calculează valori ajustate, care apoi vor fi corectate prin intermediul coeficienţilor de corecţie, rezultând următoarele valori:

Tabel nr. 21.20. - Valorile previzionate ale volumului vânzărilor pentru anul 2011

Lunile anului 2008	xi	Valorile ajustate pentru anul 2008	Coeficienţii de corecţie	Valori pentru volumul vânzărilor previzionate pentru 2011
Ianuarie	49	979,79	0,28	276
Februarie	50	976,21	0,68	662
Martie	51	972,63	1,42	1.379
Aprilie	52	969,05	1,84	1.783
Mai	53	965,47	1,73	1.672
Iunie	54	961,89	1,73	1.668
Iulie	55	958,31	1,60	1.535
August	56	954,73	1,10	1.055
Septembrie	57	951,15	0,69	659
Octombrie	58	947,57	0,50	474
Noiembrie	59	943,99	0,29	273
Decembrie	60	940,41	0,13	119

*

* *

Din cele prezentate anterior, în planificarea ***volumului vânzărilor***, există mai multe metode, fiecare întreprindere putând opta pentru una sau mai multe.

În literatura de specialitate[324] sunt menţionate următoarele metode:

- *abordarea cauzală*, atunci când sunt identificate mai multe variabile care

[324] Rachlin R., *Sistemul complet de bugete ale firmei. Ghid practic şi formulare de lucru*, Ediţia a II-a, BMT Publishing House, 2007, p. 103-106

Scanned with OKEN Scanner

au efect cauzal asupra vânzărilor viitoare;

• *abordarea necauzală*, conform căreia planificările se fac analizând datele din perioadele anterioare, având la bază ideea că şi rezultatele viitoare vor urma tendinţa rezultatelor istorice;

• *metoda directă*, presupunând realizarea unor proiecţii simple, fără a se ţine cont de tendinţele industriei în cadrul căreia acţionează şi concurează entitatea;

• *metoda indirectă*, fiind opusul metodei directe, porneşte de la tendinţele industriei pentru a previziona cota procentuală pe care societatea vrea să o ocupe;

• *metode de judecată (metoda opiniei managerului sau informaţii obţinute de la personalul din vânzări sau supervizorilor din vânzări)*, cele mai simple metode de previzionare, se bazează pe opiniile managerului întreprinderii, care colectează direct informaţii de la membrii executivului sau pe proiecţiile personalului din vânzări/managerilor departamentului din vânzări care au informaţii directe de la consumatori în ceea ce priveşte cererea; dintre avantajele aplicării metodelor de judecată menţionăm că este puţin consumatoare de timp şi mult mai puţin costisitoare; dezavantajul este că se bazează pe opinii şi nu pe fapte;

• *metode statistice*, opuse metodelor de judecată, se bazează pe cunoştinţe tehnice şi aplicaţii statistice; exemple de astfel de metode sunt: analiza trendului (tendinţei), analiza corelaţiilor, metoda scopului precis, metoda analizei industriei, analiza liniei de producţie, analiza utilizatorului final.

Toate metodele au avantaje şi neajunsuri. Practica demonstrează că majoritatea întreprinderilor mari utilizează combinarea acestor metode.

Previzionarea preţurilor de vânzare unitare în cadrul bugetului

Odată stabilită previziunea vânzărilor („programul" de vânzări[325]), în cadrul bugetului de vânzări vor fi trecute şi ***preţurile de vânzare unitare.*** Pentru previzionarea acestora se vor lua în considerare următoarele aspecte:

• preţ propus de concurenţă;
• preţ acceptat de clienţi;
• preţuri fixe impuse, în cazul produselor strategice;
• fundamentarea de preţuri, în cazul produselor noi;
• elasticitatea cererii; etc.

Preţurile unitare sunt influenţate într-o mare măsură de cele de pe piaţă.

Finalizarea bugetului de vânzări

La întocmirea bugetului vânzărilor se foloseşte formula:

Volumul vânzărilor (în expresie monetară)	=	*Cantitatea unităţilor de articole planificate pentru vânzare*	*x*	*Preţul unitar al producţiei*

După stabilirea volumului previzionat al vânzărilor şi asocierea acestuia cu preţuri de vânzare unitare, previziunile anuale şi globale ale bugetului de vânzări de la nivelul întregii întreprinderi (obiectivele valorizate) pot fi apoi defalcate pe

[325] Ionaşcu I., Filip A. T., Mihai S., *Control de gestiune*, ediţia a II-a Editura Economică, Bucureşti. 2006, p. 144

Scanned with OKEN Scanner

trimestru şi pe luni, în raport cu surprinderea sezonalităţii, şi pe familii de produse sau pe grupe de beneficiari.

Defalcarea pe perioade se face în funcţie de nevoile de control, precum şi de costul controalelor. Nicio întreprindere nu va aştepta un an pentru a-şi verifica previziunile, dar nu sunt recomandate controale prea numeroase pentru că ar duce la creşterea costului. Managerii pot opta pentru un control lunar în cadrul primului trimestru, urmând ca apoi controlul să se facă doar trimestrial.

Defalcarea pe centre de vânzare sau regiuni [326] se poate face atunci când se doreşte realizarea unor comparaţii între realizările centrelor din entitate.

Defalcarea pe produse se realizează în funcţie de mărimea gamei realizată. Împărţirea la nivelul fiecărui produs se poate realiza în cazul unei game restrânse, în timp ce, în situaţia realizării unei game largi de produse presupune o împărţire ţinând cont de criterii tehnice, comerciale, financiare etc.

În cadrul acestor categorii majore, pot exista, de asemenea, subcategorii. În plus, pot fi elaborate bugete şi pe alte categorii cum sunt: clienţi, reprezentanţi vânzări, canale de distribuţie, condiţii de vânzare, metode de vânzare, metode de livrare, mărimea comenzilor etc.

La întreprinderea Alfa, la pregătirea bugetului se au în vedere:

- prognoza rezultatelor economico-financiare pe bază de bilanţ şi cont de profit şi pierdere ale anului curent;
- situaţia fizică şi valorică a vânzărilor la toate tipurile de produse realizate în anul curent şi modalitatea de vânzare local, în ţară şi extern;
- situaţia contractelor comerciale încheiate cu clienţi interni şi externi care depăşesc ca şi perioadă anul curent sau cantităţile deja stabilite prin contract care au termene de execuţie şi livrare în anul următor în funcţie de capacitatea de execuţie a producătorului: tehnică şi umană; posibilităţi de preluare şi desfacere;
- produsele cele mai bine vândute;
- lunile din an cu vânzări slabe, crescute şi nivel mediu;
- solicitările clienţilor;
- statistici, culegerea de informaţii, gruparea corespondenţei etc., cu privire la cererea pieţei externe şi posibilitatea existenţei unei terţe concurenţe;
- alte informaţii, preţuri practicate de concurenţă la produse similare.

Un atu foarte important pe piaţă al întreprinderii Alfa este faptul că, deşi gama de produse executate este similară cu a concurenţei, procesul tehnologic de fabricare este diferit, cu o flexibilitate mai mare a fabricaţiei, dar cu posibilităţi de automatizare a producţiei mai restrânse. Această variantă tehnologică oferă o viteză de rotaţie mai mare, asigurând în acelaşi timp şi adaptarea mai uşoară la solicitările clienţilor. În plus, preţul de producţie se afla cu 15 ÷ 25 % sub preţul concurenţei.

Uneori, separat de bugetul de vânzări, poate fi întocmit şi ***bugetul activităţii comerciale*** [327]. În acest caz, în buget vor fi prezentate detaliat cheltuielile previzionate funcţiei de vânzare ale întreprinderii şi va fi întocmit de departamentul

---

[326] Divizii organizaţionale: sucursale, magazine sau departamente.

[327] În literatura de specialitate este denumit şi Bugetul costurilor comerciale sau Bugetul cheltuielilor de distribuţie.

Scanned with OKEN Scanner

de vânzări, numai după elaborarea bugetului de vânzări.

Planificarea vânzărilor va fi punctul de la care vor porni previziunile cheltuielilor de distribuţie. Fiind legate de evoluţia vânzărilor, trebuie să se ia în considerare criteriul de variabilitate a cheltuielilor, fără a se neglija noţiunea de cheltuieli directe şi indirecte. Se disting astfel următoarele categorii de cheltuieli:

- cheltuieli variabile de distribuţie (comisioane, consumuri de ambalaje, cheltuieli de transport);
- cheltuieli fixe directe de distribuţie în raport cu anumite produse sau categorii de produse;
- cheltuieli salariale indirecte de distribuţie (salarii, asigurări sociale, cheltuieli legate de deplasarea personalului);
- cheltuieli legate de spaţiul ocupat de centrele de vânzări (amortizare, chirie, întreţinere, asigurare);
- cheltuieli cu publicitatea;
- cheltuieli legate de service-ul post-vânzare oferit de firmă;

Bugetul în cauză constituie „un mijloc de control al costurilor de distribuţie şi serveşte eficace efortului de vânzare".

Bugetul activităţii comerciale poate fi divizat pe tipuri de activităţi astfel:[328]

- administrarea vânzărilor (gestiunea clienţilor, facturare);
- marketing (studii comerciale, publicitate, promovare);
- vânzări propriu-zise (reprezentanţe);
- livrări (ambalaje şi expediţie);
- activitatea de service.

Acest buget serveşte mai multor scopuri, cum ar fi determinarea celei mai economice modalităţi de distribuire a produsului, ajutarea la coordonarea costurilor distribuţiei alături de departamentele vânzări, producţie şi finanţe.

Controlul vânzărilor

Datorită factorilor interni sau externi care influenţează activitatea întreprinderii şi care apar în cadrul mediului economic în care acţionează, în majoritatea cazurilor se înregistrează abateri ale previziunilor stabilite. Pentru stabilirea cauzelor care au dus la apariţia acestor abateri, este necesară identificarea „variaţiilor generale pe o anumită perioadă, variaţiile particulare ale unui sector de vânzări, variaţiile proprii ale unui produs". Obiectivele diferă de nivelul ierarhic:

Tabel nr. 21.21 Obiectivele de control ale managerilor aflaţi pe diferite trepte ierarhice

Eşalon în ierarhie	*Obiective de control*
- *Managerul general*	*Cifră de afaceri globală* *Marjă globală*
- *Directorul comercial*	*Cifra de afaceri corelată cu marja pe regiune, pe produs etc.*
- *Directorul regional*	*Centrul de desfacere, eventual pe perioade şi pe produse*

[328] Sgârdea F., *Control de gestiune*, Editura Lucman, Bucureşti, 2007, p. 107-108

Scanned with OKEN Scanner

În urma derulării controlului, managerii pot lua decizii cu privire la realizarea previziunilor în perioadele următoare, modificarea politicii de preţuri, campanii de publicitate sau promovare, training-ul angajaţilor etc.

Deciziile sunt fundamentate de analize asupra evoluţiei structurii vânzărilor.

Există două moduri de realizare a analizelor, respectiv:

• analize pe categorii de marje faţă de costurile variabile în raport cu cifra de afaceri;

• analize prin compararea marjelor, preţurilor şi costurilor unitare.

Controlul presupune şi realizarea unor analize pe perioade, tipuri de clienţi, regiuni, produse şi canale de distribuţie.

În acest sens, în bugetele de vânzări trebuie să se găsească răspunsuri la următoarele întrebări, care vizează şi obiective diferite de control:

„Când trebuie să vindem?",
„Cui trebuie să vindem?",
„Unde trebuie să vindem?",
„Ce trebuie să vindem?",
„Cum trebuie să vindem?"

Bugetul cheltuielilor de desfacere la Alfa este prezentat în tabelul următor:

Tabelul nr. 21.22. - Bugetul costurilor de desfacere (vânzare)

	Explicaţii	*Nivelul indicatorilor şi al cheltuielilor*	
		Efectiv din anul precedent	*Conform bugetului*
0	*1*	*2*	*3*
I.	**INDICATORI**		
1.	Cheltuieli la 1000 lei venituri din exploatare	1.05	1.10
2.	Coeficientul (standardul sau normativul) de cheltuieli de desfacere	1.70	1.75
II.	**CHELTUIELI**		
A.	Cheltuielile perioadei precedente		
	1. Soldul cheltuielilor de desfacere la începutul perioadei	513.000	454.914
B.	Cheltuielile perioadei curente		
	2. Cheltuieli de desfacere la intern	3.323.701	3.410.415
	2.1. Cheltuieli de transport şi manipulare	2.620.000	2.731.015
	2.2. Cheltuieli de ambalare	412.015	416.500
	2.3. Cheltuieli de publicitate, reclamă şi de participare la târguri şi expoziţii	121.531	128.016
	2.4. Alte cheltuieli de desfacere	170.155	134.884
	3. Cheltuieli de circulaţie a produselor la export	2.131.223	2.168.010
	3.1. Cheltuieli de transport pe parcurs intern, manipulare, depozitare, sortare, recondiţionare şi vămuire	1.633.010	1.793.000
	3.2. Perisabilităţi în limita normelor aprobate	124.000	171.415
	3.3. Alte cheltuieli de circulaţie la export	374.213	203.595
III.	**DECONTAREA CHELTUIELILOR**		
1.	Producţia marfă obţinută evaluată la cost de producţie plus cota de cheltuieli generale de administraţie	175.433.359	194.000.000
2.	Soldul cheltuielilor de desfacere la sfârşitul perioadei	454.913	

Scanned with OKEN Scanner

Politica comercială şi programul vânzărilor privesc:

- obiectivele generale;
- datele statistice de conjunctură (analiza mediului şi pieţei potenţiale);
- studiul preţurilor şi metodelor de vânzare, utilizarea instrumentelor statistice (teoria jocurilor, serii cronologice, modele economice). Aceasta se concretizează prin:

- fixarea de obiective cantitative globale analizate pe produs, grupă de produse, canale de distribuţie, regiuni;
- compararea obiectivelor generale cu posibilităţile actuale ale întreprinderii. Entitatea are mijloace pentru a realiza programul prevăzut? Există o legătură coerentă între obiectivele definite şi marketing-ul mix?
- armonizarea obiectivelor şi mijloacelor.

Se corectează previziunea iniţială pentru a o ajusta la nivelul instrumentelor actuale aplicându-se tot ce este nou.

Controlul vânzărilor se poate realiza în mai multe maniere:

- pe perioade, permite analiza variaţiei nivelului de vânzări în funcţie de perioadă (în cazul activităţilor sezoniere);
- pe tipuri de clienţi, pentru sublinierea diferitelor aspecte conjuncturale, ce ţin de clientelă, care poate fi împărţită pe diferite criterii (vârstă, sex, ocupaţie etc.), iar abaterile vor putea astfel mai bine explicate;
- pe regiuni, când se evidenţiază mai întâi responsabilitatea directorilor regionali şi apoi cea a centrelor de desfacere, mai ales dacă evoluţia vânzărilor într-o regiune diferă ca tendinţă de celelalte;
- pe produse, ce priveşte în principal politica generală a întreprinderii, imaginea pe care aceasta o are asupra pieţei, cât şi posibilităţile sale de adaptare;
- pe canale de distribuţie, alegerea unui canal de distribuţie este o problemă ce ţine mai mult de obiectivele pe termen lung (planificare), însă un astfel de control poate să evidenţieze aspecte importante ale activităţii.

Previziunea are în vedere definirea mijloacelor de lucru pentru realizarea obiectivelor. Ea defineşte variabilele pe care se bazează planul de acţiune. Acesta face obiectul unei precizări care va fi primită de avalul ierarhiei în măsura în care generează consumul factorilor care trebuie să rămână compatibili cu posibilităţile globale ale întreprinderii. Planul este exprimat prin bugete pentru toţi responsabilii.

Elaborarea unui buget al vânzărilor pe fiecare responsabil are în vedere:

- difuzarea obiectivelor de îndeplinit în fiecare zonă, a obiectivului de ansamblu şi a celui propriu;
- analiza şi evaluarea posibilităţilor de realizare pentru fiecare serviciu;
- sinteza observaţiilor formulate.

Ajustarea cantitativă a programului de vânzări iniţial

În legătură cu politica generală programul cantitativ este transmis responsabililor serviciilor de gestiune a stocurilor şi la producţia care elaborează propria propunere de buget.

Dacă are loc se va efectua o nouă ajustare şi deciziile care se impun:

- colaborări pentru producţie în sectoare supraîncărcate;

Scanned with OKEN Scanner

- aprovizionări din exterior.

Elaborarea bugetului definitiv al vânzărilor cantitativ şi valoric

Într-un context bugetar, se porneşte de la obiective de vânzare pentru a stabili obiective de producţie şi a le exprima în nivele de funcţionare ale activităţile solicitate. Gama de produse presupune stabilirea consumurilor de activităţi necesare fiecărei categorii de produse.[329] Acest buget este subdivizat la toate unităţile care sunt responsabile de vânzări şi se stabileşte un calendar al vânzărilor pe produs, client, canale de distribuţie.

21.4.2. Bugetul de producţie

Este un plan detaliat în care sunt stabilite produsele şi serviciile ce trebuie fabricate/prestate conform vânzărilor estimate. Întocmirea bugetului de producţie presupune: [330]

a. *elaborarea unui program de producţie*, adică previzionarea volumului de produse ce urmează a se realiza;

b. *defalcarea previziunilor pe unităţi de exploatare şi pe perioade de timp* (trimestre, luni etc.) pentru a facilita exercitarea controlului bugetar.

Pentru dimensionarea previziunilor privind programul de producţie trebuie determinat nivelul de producţie cerut de piaţă, nivelul de producţie posibil a se realiza de întreprindere, precum şi asigurarea concordanţei dintre cele două nivele.

În ceea ce priveşte ***stabilirea nivelului de producţie cerut de piaţă***, punctul de plecare îl constituie volumul previzionat al vânzărilor ce a fost determinat în funcţie de cerinţele pieţei. În cazul întreprinderilor cu producţie stocabilă (bunuri), nivelul producţiei se deduce din programul vânzărilor şi din raportul stocurilor de produse finite. Se va ţine seama de posibilitatea apariţiei unor produse/servicii la cerere, întreprinderea trebuind să menţină un plus de produse finite în stoc.

Bugetul serviciului de producţie trebuie să asigure realizarea programului vânzărilor. Calculul nivelului producţiei cerute se deduce din programul vânzărilor şi situaţia stocurilor de produse finite. Astfel dacă întreprinderea lucrează pe stoc, cantitatea de fabricat pentru fiecare produs este:

QF = QV – Si + Sf

QF = cantitatea de fabricat;

QV = cantitatea de vândut;

Si = stoc iniţial de produse finite;

Sf = stoc final de produse finite.

De asemenea, întreprinderea trebuie să prevadă pe baza potenţialului tehnic şi uman, costul orar al mâinii de lucru sau pe maşină facturabil în condiţii normale de funcţionare. Previziunile vor permite:

- stabilirea planului de încărcare exprimat prin cantităţile de fabricat pornind de la studii tehnice bazate pe timpii standard;

---

[329] Bouquin H., *Comptabilité de gestion, 3e édition*, Economica, Paris, 2004, p. 235

[330] Gervais M., *Contrôle de gestion*, 8e édition, Collection Gestion, Economica, Paris, 2005, p. 387-396

Scanned with OKEN Scanner

- stabilirea costului de producţie: se elaborează bugete pe centre de responsabilităţi sau pe produse de fabricat în scopul de a efectua controlul bugetar.

Construcţia bugetului de producţie cuprinde:

- o fază de analize tehnice (A);
- o fază de întocmire a bugetelor pe centre de responsabilităţi (B);
- două elemente esenţiale:
  - bugetele cheltuielilor pe centre de producţie (C);
  - costurile complete standard (D).

Analizele tehnice

- pentru fiecare unitate de producţie se determină o nomenclatură de aprovizionări (natura şi cantitatea) şi o gamă de operaţii (lista cronometrată a operaţiilor de efectuat);
- pornind de la aceste standarde unitare, se exprimă cantitativ întreaga producţie de realizat: materii prime de pus în lucru, timpi de utilizare a posturilor de lucru (maşini şi mână de lucru);
- pornind de la timpii de utilizare a posturilor de lucru se stabileşte planul de încărcare şi se definesc normele ţinând seama de nivelul producţiei în curs (reglaje, verificări, realimentări), şi timpi neproductivi (curăţenie, întreţinere).

Timpii definiţi în gamele de operaţii constituie timpii de funcţionare. Ţinând seama de deciziile producţiei în curs de exemplu se stabileşte planul de încărcare şi dacă se ţine seama de timpii neproductivi, se obţine timpul de activitate. Se defineşte:

- *ritmul standard* (cantitatea de realizat pe unitatea de timp, ora de lucru sau ora de încărcare);
- rata de lucru = $\frac{\text{Timp de lucru}}{\text{Timp de încărcare}}$
- rata de încărcare (de folosire) = $\frac{\text{Timp de încărcare}}{\text{Timp de activitate}}$

Datorită acestor norme se obţine un plan de încărcare valabil care permite controlul randamentelor prin controlul timpilor productivi şi al cadenţelor. Atunci când nu se păstrează ritmul se produce:

- o abatere de randament pe timpul efectiv de producţie (timp de funcţionare) prin numărul de piese rezultate şi relaxarea lucrului;
- o abatere a ratei de funcţionare: timpii de echilibru. Aceştia sunt superiori normei în curs de fabricaţie;
- o abatere a încărcării (cantitativă): timpii de echilibru dintre timpii de producţie şi norme.

Întocmirea bugetelor de producţie

Se realizează un buget pe centre de responsabilitate compus din costuri: de producţie cu materii prime şi cheltuieli indirecte.

Bugetul materiilor prime

Centrul de responsabilitate utilizează un cost standard pentru materii prime

Scanned with OKEN Scanner

pentru a asigura producţia avută în vedere:

- natura materiilor prime de utilizat furnizat de nomenclatura aprovizionărilor;
- cantităţile de utilizat: standarde tehnice x cantitate producţie de asigurat;
- valorificarea materiilor de utilizat este făcută la costul standard al fiecărei materii. Se stabilesc cheltuielile după natură prin separarea cheltuielilor pe materii prime în cheltuieli fixe şi variabile. Bugetul cheltuielilor este determinat funcţie de un anumit volum de activitate: cheltuielile variabile evoluează funcţie de această activitate şi cheltuielile fixe rămân fixe până la un anumit palier. Pentru fiecare grupă de cheltuieli trebuie definite ratele de schimb şi preţul nominal. O comparaţie corectă între previziuni şi realizări presupune ajustarea bugetului iniţial funcţie de activitatea realizată.
- cheltuielile variabile corespund unei *cantităţi x cost unitar*;
- pentru diferitele centre de cheltuieli se caută unitatea cea mai adecvată pentru definirea costului standard unitar al cheltuielilor pe centru.

Bugetele cheltuielilor pe centre de producţie *cuprind:*

- cheltuielile după natură împărţite în variabile şi fixe;
- pentru fiecare din aceste cheltuieli atunci când e posibil: cantităţile consumate, costul unitar, suma bugetată de fiecare activitate;
- costul standard: cheltuielile fixe globale şi unitare, cheltuieli variabile globale şi unitare şi costuri complete;
- activitatea prevăzută.

Costul complet standard unitar de producţie

El serveşte la aprecierea rentabilităţii pieţelor propuse întreprinderii, la fixarea preţurilor de vânzare şi la valorizarea stocurilor.

În ceea ce priveşte decizia referitoare la stocul acceptabil al produselor finite (sau în curs de execuţie), unele firme întocmesc separat un **buget al stocului final**, deoarece:

- un stoc final prea mare va genera costuri inutile;
- un stoc prea mic poate cauza probleme în programarea producţiei şi chiar la nesatisfacerea cererii clienţilor.

În cazul lucrărilor şi serviciilor executate/prestate, deoarece cererea este de cele mai multe ori incertă, previzionarea se face ţinând cont de potenţialul tehnic şi uman al întreprinderii.[331] Dar nu întotdeauna nivelul cerut de piaţă poate fi şi realizat de întreprindere. Prin simulări se pun faţă în faţă volumul previzionat al vânzărilor cu constrângerile economice, tehnologice, financiare şi umane.

De aceea se impune stabilirea unui ***nivel al producţiei posibil de realizat***. În acest caz, punctul de plecare îl constituie atitudinea tuturor responsabililor cu producţia de a folosi în cele mai bune condiţii factorii de producţie de care dispun.

---

[331] Gervais M. face următoarea precizare: în cazul întreprinderilor care lucrează după deviz, previziunea trebuie să pornească mai întâi de la producţia posibilă de fabricat în condiţii normale de funcţionare, pentru a determina, pe baza potenţialului tehnic şi uman, costul orar al mâinii de lucru sau de maşină facturabil.

Scanned with OKEN Scanner

În previzionarea programului de producţie trebuie să se ţină cont de anumite restricţii[332] dat fiind caracterul limitat al factorilor de producţie în privinţa volumului şi a randamentului acestora, scopul fiind utilizarea optimă a lor în funcţie de capacitatea instalată, realizarea unui program de producţie în condiţiile maximizării profitului etc. Pentru aceasta se pot utiliza diferite metode cum sunt:

- programarea liniară;
- metoda PERT;
- teoria firelor de aşteptare;
- optimizarea stocurilor;
- programe informatice de programare optimă a producţiei;
- programe de consumuri de materii prime şi de utilizare a personalului direct şi indirect productiv ş.a.

Gervais M. propune un model[333] de stabilire a programului de producţie (Figura nr.9.12). Nivelul producţiei posibil de realizat de către întreprindere trebuie corelat cu nivelul cerut de piaţă şi reflectat în volumul previzionat al vânzărilor printr-o serie de acţiuni (ajustări) care influenţează îndeosebi volumul producţiei:

- deplasarea forţei de muncă mai puţin ocupate spre locurile de muncă supraîncărcate;
- schimbarea politicii de asimilare în fabricaţie a tehnologiilor noi;
- modificarea gradului de ocupare a unor factori de producţie, cum ar fi prin modificarea numărului de ore lucrate pe săptămână, a numărului de schimburi, influenţarea intensităţii muncii prin creşterea productivităţii personalului şi a randamentului utilajelor;
- realizarea unor reglări periodice între producţie şi vânzări prin intervenţia stocajului sau destocajului produselor finite, etc.

Dacă după toate aceste ajustări între cele două nivele vor exista diferenţe, atunci trebuie reconsiderate obiectivele comerciale şi revizuit programul vânzărilor; în plus, procesul de elaborare a bugetelor nu exclude revenirea la baza de pornire şi corectarea acesteia.

Sintetizând, pornind de la volumul previzionat al vânzărilor se determină activităţile necesare producerii şi vânzării acestora, iar în final se cuantifică resursele care vor fi consumate pentru prestarea activităţilor[334]. Schematic,

---

[332] Dintre constrângerile interne legate de producţie putem menţiona capacităţile de producţie considerate nemodificabile pe termen scurt; resursele umane disponibile limitate; categorii din costuri de producţie ce nu pot fi depăşite; respectarea anumitor termene etc.

[333] Modelul de stabilire a programului de producţie este construit conform unui program informatic GPAO (Gestion de la production assistée par ordinateur). Acesta este structurat pe module ultra-comunicant, de gestiune a producţiei, care permite administrarea activităţilor unei întreprinderi industriale privitoare la producţie, cum ar fi: gestiunea stocurilor şi a aprovizionărilor; gestiunea comenzilor; gestiunea produselor realizate prin comenzi; gestiunea articolelor necesare fabricării produselor şi nomenclatura lor; livrarea produselor; facturarea produselor - http://fr.wikipedia.org/wiki/GPAO. Exemple de fişiere generate de programul GPAO se găsesc la GPAO - etapes de mise en oeuvre de logiciels, exemples de fichiers pe http://gmp.univ-lyon1.fr/gprod/pagegpao.htm.

[334] Albu N., Albu C., *Control de gestiune*, volumul II, Editura Economică, Bucureşti, 2003, p. 45

Scanned with OKEN Scanner

demersul de bugetare a producţiei ce trebuie parcurs de orice întreprindere poate fi reprezentat astfel:

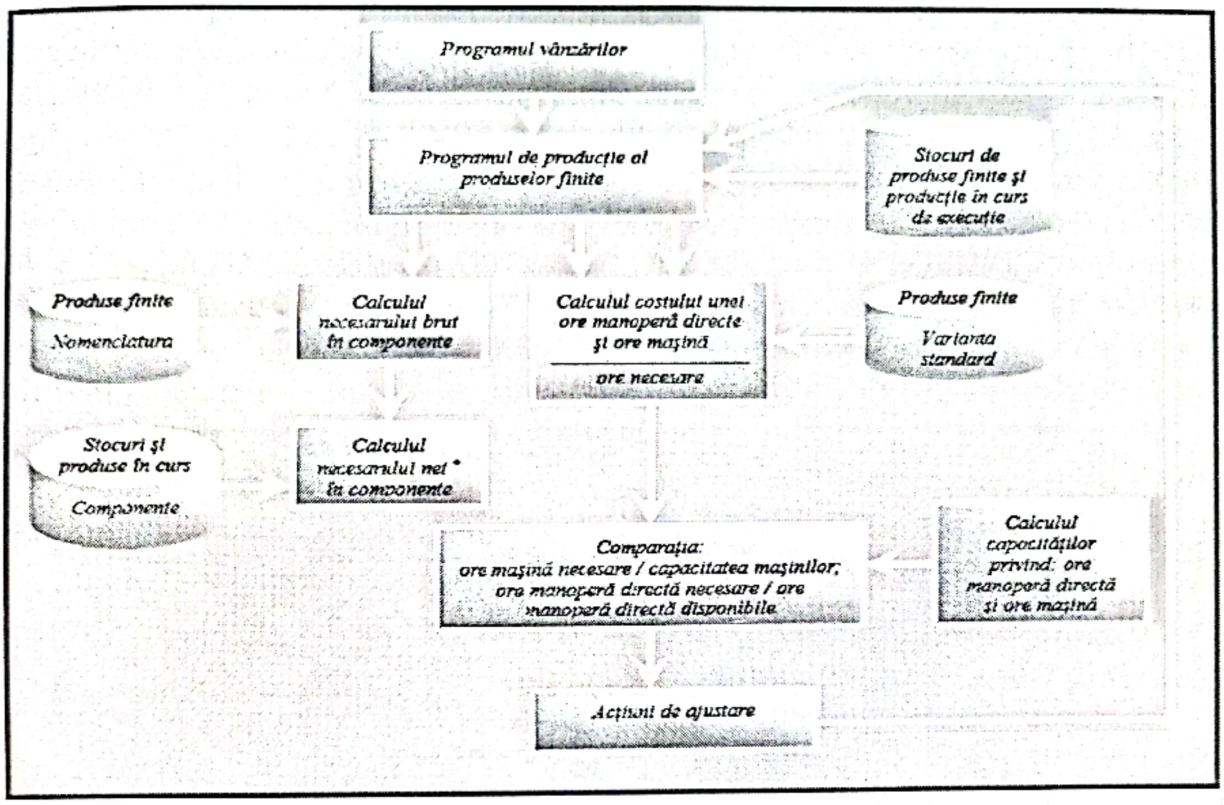


Figura nr. 21.12. - Model de stabilire a programului de producţie

Sursa: Adaptare după Gervais M., *Contrôle de gestion*, 8é édition, Collection Gestion, Economica, Paris, 2005, p. 393

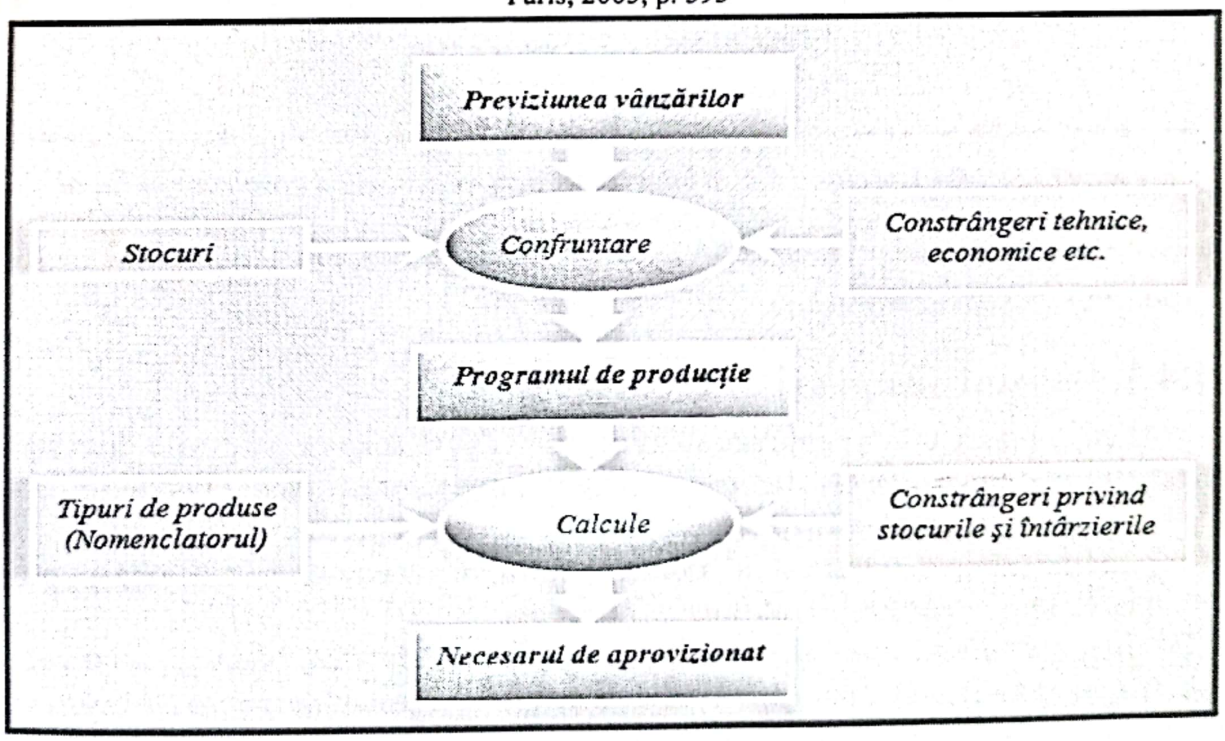


Figura nr. 21.13. - Bugetarea producţiei

Sursa: Ionaşcu I., Filip A. T., Mihai S., *Control de gestiune*, ediţia a II-a Editura Economică, Bucureşti. 2006, p. 158

Scanned with OKEN Scanner

Odată previzionate cantităţile pentru producţie, acestea pot fi trecute în bugete fie numai cantitativ, fie cantitativ-valoric. Producţia fizică/valorică stabilită pentru exerciţiul bugetat va fi defalcată pe trimestre, luni şi centre de producţie.

În permanenţă trebuie urmărită respectarea corelaţiei dintre bugetul producţiei şi celelalte bugete, deoarece vânzările sunt supuse variaţiilor sezoniere, în timp ce activitatea de producţie are un caracter mult mai regulat. De aceea se impune necesitatea armonizării programului de producţie cu cel de vânzare şi aprovizionare.

În plus, deşi majoritatea abordărilor consideră că în economia de piaţă sunt prioritare vânzările, iar procesul de producţie trebuie să se adapteze la acestea, fiecare întreprindere trebuie să determine în ce măsură programul vânzărilor poate fi adaptat programului de producţie.

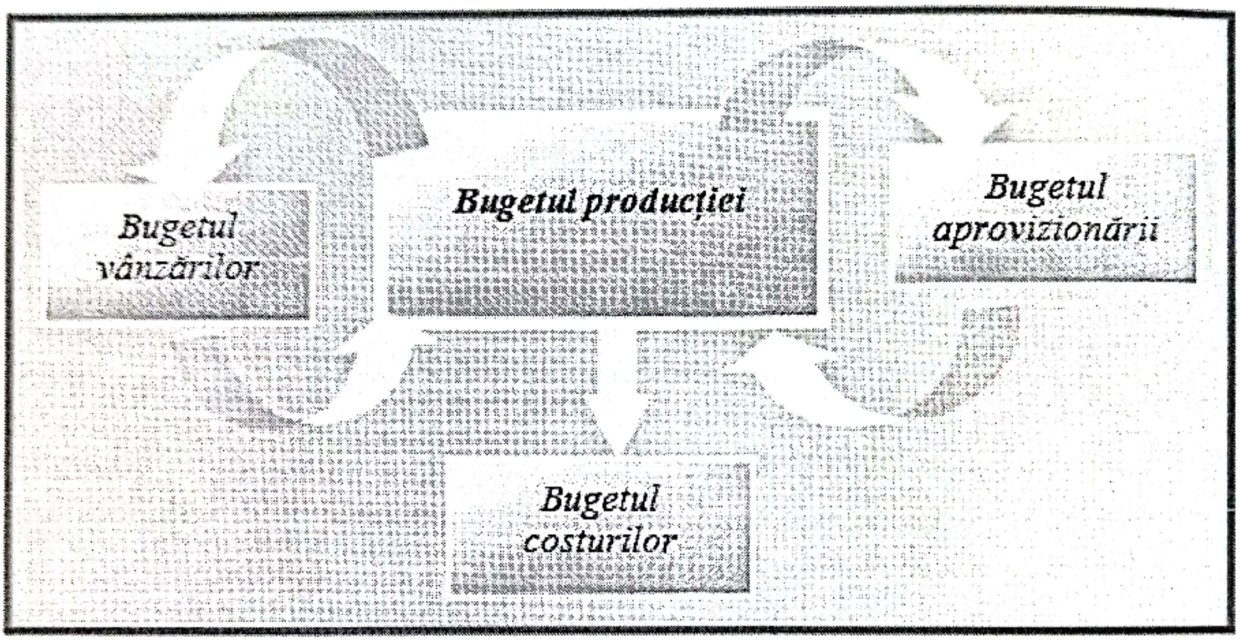


Figura nr. 21.14. - Corelaţia dintre bugetul producţiei şi bugetul costurilor şi cel al aprovizionării

Sursa: Prelucrare după Epuran M., Băbăiţă V., Grosu C., *Contabilitate şi control de gestiune*, Editura Economică, 1999, p 140.

21.4.3. Bugetul de aprovizionări

Funcţia serviciului aprovizionărilor este de a asigura stocurile necesare realizării programului de producţie şi de a ţine seama de următoarele restricţii:

- evitarea oricărei opriri sau perturbări în derularea producţiei şi vânzării;
- administrarea unui stoc optim pentru a asigura aprovizionări prin diminuarea imobilizării capitalurilor.

Bugetul aprovizionărilor reprezintă un plan detaliat asumat la nivelul funcţiei de aprovizionare care are rolul de a asigura o ritmicitate a aprovizionării cu materii prime şi materiale pentru a se putea realiza programul de producţie şi a se evita o eventuală oprire nejustificată a producţiei în condiţiile unui stoc optim care nu implică resurse financiare suplimentare. Obiectivul bugetului aprovizionărilor

Scanned with OKEN Scanner

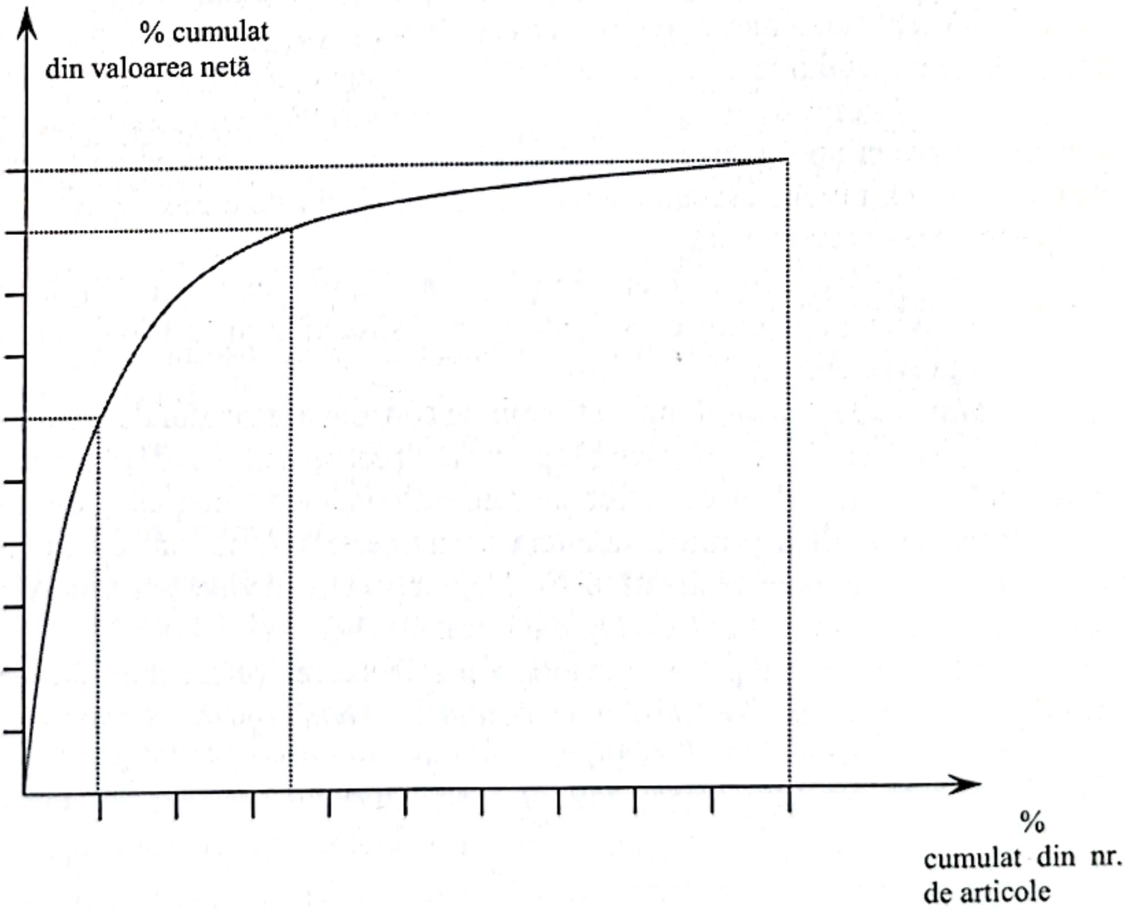
constă în a administra mai bine cumpărările astfel ca suprafaţa ocupată prin stocări să fie cât mai restrânsă în vederea stabilirii unui buget al stocurilor şi a unui buget al aprovizionărilor propriu-zise.

Bugetul stocurilor

Este exprimat cantitativ şi completat cu un calendar care ţine seama de stocurile iniţiale ale consumaţiunilor pentru a asigura stocul minim de menţinut şi termenele de livrare. Stocul util este un stoc mediu care constituie practic o imobilizare. Acest buget ajunge la cantităţi de comandat şi datele comenzilor.

Se va elabora un plan de cumpărare util pentru viitor şi mai ales pentru elaborarea previziunilor trezoreriei. Se utilizează legea 20/80 care clasifică cumpărările consumate în ordinea crescândă a valorii: 20% din articole reprezintă 80% din cantităţile sau din valoarea cumpărărilor. Metoda A, B, C influenţează analiza şi distinge cele trei categorii de produse.

Produse sau materii prime	Procent din numărul de articole (Ox)	Procent din cantitatea sau valoarea totală (Oy)
A	10	65
B	25	25
C	65	10
D	100	100



În acest exemplu este importantă administrarea optimă a celor 10% din materiile prime A respectiv 65% din valoarea totală a bugetului de aprovizionări. Studiile se elaborează în amonte şi facilitează aplicarea unei politici de

Scanned with OKEN Scanner

aprovizionare eficace. Bugetul de aprovizionări prezintă detaliat previziunile atât a consumurilor de materiale cât şi necesarul de achiziţionat. El are ca obiectiv gestionarea eficientă a cumpărărilor, astfel încât să se evite perturbări în derularea programului de producţie şi vânzări, cât şi administrarea unui stoc [335] optim pentru a asigura diminuarea imobilizării capitalurilor.

Gestionarea eficientă a stocurilor - obiectiv al bugetului de aprovizionări

Obiectivele urmărite în gestionarea stocurilor sunt:

• minimizarea riscurilor, respectiv evitarea apariţiei rupturii de stoc, precum şi crearea unor stocuri prea voluminoase;

• maximizarea rentabilităţii, adică urmărirea unor costuri minime de stocaj sau de neutilizare.

Pentru realizarea lor este necesar să se determine mai multe elemente, cum ar fi: ritmul de consum al stocurilor de materiale, cadenţa de aprovizionare, intervalul dintre două comenzi şi livrări, nivelul stocului activ şi cel de siguranţă.

• *Ritmul de consum* antrenează ieşiri de stocuri, cu influenţă asupra previziunilor din domeniul aprovizionării. Orice stoc este alimentat de un *flux de aprovizionare* şi este destinat satisfacerii unui *flux al cererii*.

• *Cadenţa de aprovizionare* reprezintă numărul anual de comenzi prin care se solicită aprovizionarea de materiale. Pentru ca gestiunea stocurilor să se realizeze la cel mai mic cost, trebuie stabilit cadenţa optimală de aprovizionare.

• *Stocul activ (cantitatea economică)* reprezintă cantitatea intrată în stoc la fiecare intrare şi apoi consumată. Depinde de gradul de certitudine a cererii: când este cunoscută, nivelul stocului activ = cererea; când este aleatorie, nivelul stocului activ = cererea previzionată.

• *Stocul de siguranţă* are rolul de a asigura continuitatea activităţii de producţie (evitarea rupturii de stoc în diferite situaţii cum ar fi o cerere mai mare decât cea previzionată);

• *Marja de siguranţă* indică timpul de consum al stocului de siguranţă.

• *Stocul critic de siguranţă (stoc de reaprovizionare)* reprezintă nivelul stocului în momentul în care trebuie lansată comanda. Intervalul dintre lansarea unei comenzi şi data primirii acesteia se numeşte *interval de aprovizionare*. În situaţia în care trebuie realizată o livrare, iar stocul devine nul sau la o anumită valoare (precisă), stocul critic devine minimal.

Următorul grafic pune în evidenţă fazele succesive ale unui ciclu de stocaj: *„aprovizionare stocuri → consumul stocului → o nouă aprovizionare de stocuri”*:

---

[335] Conform DEX, prin *stoc* (engl. stock) se înţelege cantitatea de bunuri existente, la un moment dat, ca rezervă în depozitul unui magazin, al unei întreprinderi, într-o piaţă în vederea asigurării continuităţii producţiei sau a desfacerii, în vederea satisfacerii unei nevoi ulterioare. Stocurile apar în diferite faze ale procesului de producţie, de aceea se vorbeşte de stocuri de materii prime, materiale, produse finite etc.

Scanned with OKEN Scanner

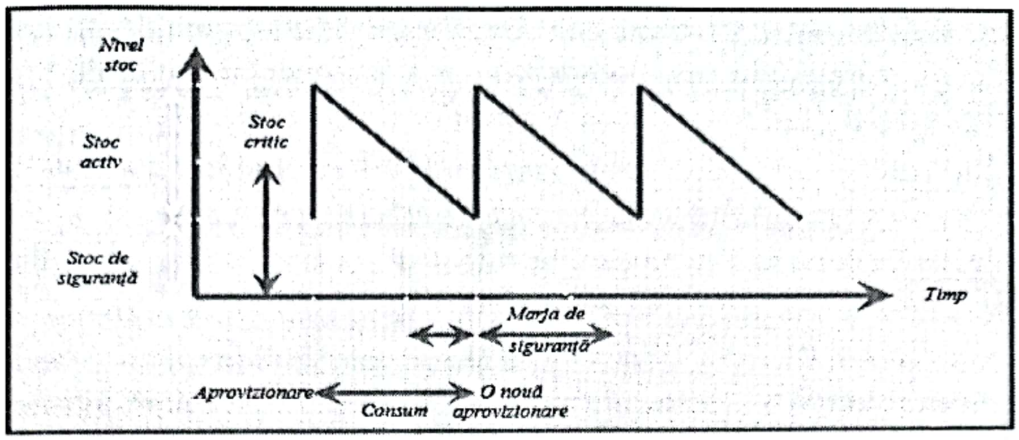


Figura nr. 21.15. - Fazele unui ciclu de stocaj

Sursa: Ionaşcu I., Filip A. T., Mihai S., *Control de gestiune*, ediția a II-a Editura Economică, Bucureşti, 2006, p. 163

O nouă aprovizionare se poate realiza fie la date fixe, cantitățile cerute variind de la o perioadă la alta pentru *recompletarea stocului*, fie la date variabile, atunci când mărimea stocului deținut ajunge la un anumit nivel[336], moment în care trebuie făcută o *reaprovizionare* (cantități fixe).

Costurile de stocaj - urmărirea minimizării lor

Orice întreprindere urmăreşte ***minimizarea costurilor de stocaj***, în a căror componență se regăsesc următoarele categorii de cheltuieli:

• *costul de aprovizionare* care reprezintă costul de achiziție (prețul de cumpărare + cheltuieli de transport – aprovizionare + alte cheltuieli accesorii), sau costul lansării unei comenzi (cheltuieli administrative, o parte din cheltuielile fixe), ori costul de producție al bunurilor;

• *costul deținerii* format din cheltuieli cu depozitarea (amortizări, chirii, asigurări, pază etc.), cheltuieli cu întreținerea, manipularea şi asigurarea stocurilor, la acestea adăugându-se şi o componentă financiară, respectiv imobilizarea capitalurilor în stocuri.

• *costul de suprastocaj* care apare atunci când există excedente de stocuri; acesta capătă valoare zero dacă în perioada imediat următoare excedentul de stocuri este absorbit fără pierderi;

• *costul de ruptură (lipsei stocurilor)* presupune cheltuieli suplimentare cu aprovizionare de la alt furnizor (mai rapidă) la care se pot adăuga penalități datorate clienților pentru neonorarea la timp a comenzilor, transporturi speciale, vânzări pierdute ş.a. Dacă lipsa stocului afectează cererea internă, consecințele pot ajunge şi la şomaj tehnic, costul de ruptură fiind proporțional cu durata lipsei;

• *costul de depăşire* intervine dacă întreprinderea dispune de stocuri mai mari decât capacitatea de depozitare.

În practică întreprinderile nu pot să identifice cu exactitate fiecare dintre

[336] În cazul în care aprovizionările se fac atunci când se ajunge la un anumit nivel al stocului deținut, volumul comenzii lansate pentru reaprovizionare trebuie să corespundă cu stocul activ, care a fost stabilit, în prealabil, în mod rațional pentru a nu creşte în mod nejustificat costurile de stocare.

Scanned with OKEN Scanner

aceste categorii de costuri (costul de ruptură este dificil de evaluat), de aceea se impune determinarea unui stoc activ optim şi a intervalului optim de timp dintre două livrări, scopul fiind optimizarea costului total de stocaj.

În literatura de specialitate sunt prezentate diferite modele matematice:

• *reprezentarea grafică* – pe o axă se urmăresc data comenzii, a livrărilor şi întârzierile, iar cealaltă axă se reprezintă valoarea stocului faţă de cel minim;

• *modele deterministe (date certe)* - cuprind:

- *modelul lui Wilson*[337] - care presupune determinarea unui ritm optim de aprovizionare, cererea şi termenele de livrare sunt cunoscute în avans, nu este nevoie de stoc de siguranţă; acest model nu admite penurie. Relaţiile de calcul sunt:

CT =	costul de aprovizionare (C x CA)	+	costul de lansare (Ca x CA/SA)	+	costul de deţinere (Cs x SA/2)

CT = cost total anual de stocaj
C = costul de achiziţie unitar, independent de volumele comandate la fiecare aprovizionare
Ca = costul lansării ataşat fiecărei comenzi, independent de volum;
Cs = costul deţinerii unei unităţi de produs pe o anumită perioadă de timp;
CA = cererea anuală constantă, exprimată în bucăţi;
SA = stocul activ;

Numărul optim de comenzi într-un an:

$$n^x = \sqrt{\frac{Cs \cdot CA}{2CA}}$$

Intervalul optim între 2 comenzi:

$$T^x = \frac{360}{n^x}$$

- *modelul determinist admiţând penuria de materiale*[338] - având la bază modelul lui Wilson, porneşte de la ideea că, în anumite situaţii, clienţii acceptă să-şi amâne cererea (întreprinderea poate să le acorde diferite reduceri, pentru ea acestea însemnând penalităţi). Apare astfel şi costul de penurie ca o componentă a costului total de stocaj. Relaţiile de calcul sunt:

CT =	costul de aprovizionare	+	costul de lansare	+	costul de deţinere	+	costul penuriei

$$CT = C \cdot CA + Ca \cdot \frac{CA}{VC} + Cs \cdot \frac{SA^2}{2 \cdot VC} + Pn \cdot \frac{(VC - SA)^2}{2 \cdot VC}$$

Volumul optim al unei comenzi (VC^x):

$$VC^x = \sqrt{\frac{2 \cdot Ca \cdot CA}{Cs}} \cdot \sqrt{\frac{Cs + Pn}{Pn}}$$

Stocul activ optim (SA^x):

$$SA^x = \sqrt{\frac{2 \cdot Ca \cdot CA}{Cs}} \cdot \sqrt{\frac{Pn}{Cs + Pn}}$$

• *modele probabilistice* – cuprind modele cu cerere aleatoare şi perioadă

[337] Modelul lui Wilson este pur economic, caracteristic firmelor de la începutul secolului. Datele rezultate se bazează pe o cerere constantă pe unitatea de timp, neamânabilă, un cost de achiziţie constant, un ritm de aprovizionare externă periodică şi punctuală.

[338] Modelul presupune că există o cerere constantă în timp, dar poate fi amânată, costul de achiziţie este constant, iar ritmul de aprovizionare externă este periodic şi punctual.

Scanned with OKEN Scanner

economică fixată, modele matriceale pentru cereri aleatoare cu perioadă fixă.

Just-In-Time - metodă de gestionare a stocurilor adaptată condiţiilor economice actuale

Majoritatea întreprinderilor se orientează pentru gestiunea stocurilor spre metoda *Just-In-Time. Conceptele fundamentale* pe care se bazează această metodă:

- se urmăreşte simplitatea; [339]
- esenţială este calitatea procesului; [340]
- mediul de lucru este în continuă perfecţionare;
- nivelul ridicat al stocurilor reprezintă o imobilizare de resurse şi poate masca o muncă necalitativă;[341]
- orice activitate sau funcţie care nu adaugă valoare produsului trebuie să fie redusă sau eliminată;
- bunurile trebuie produse numai atunci când sunt necesare;
- personalul trebuie să fie policalificat şi să participe la creşterea eficienţei şi calităţii proceselor.[342]

Implementarea unui mediu operaţional Just-In-Time impune întreprinderii implementarea unui sistem operaţional care să cuprindă şapte elemente:

1. *eliminarea stocurilor;*
2. *sistem de planificare şi programare a producţiei pull-through;* [343]
3. *fracţionarea loturilor;*
4. *reglarea rapidă şi necostisitoare a utilajelor;*
5. *crearea unor celule de lucru flexibile;*
6. *formarea unei forţe de muncă policalificată;*
7. *menţinerea unor nivele ridicate ale calităţii proceselor.*

Totuşi, în aplicarea acestei metode, trebuie rezolvate *problemele interne*:

---

[339] Conform lui Lorino P., principiile de bază ale metodei Just In Time pot fi sintetizate prin „simplificare, simplificare, simplificare" - Lorino P. în *Le contrôle de gestion stratégique. La gestion par les activités*, Dunod, Paris, 1997, p. 160.

[340] Metoda reorientează atenţia angajaţilor de la urmărirea stocului şi a costului acestuia (*contabilitate de stoc*) la focalizarea pe raportul „cost-calitate-termene" (*contabilitate de flux* - urmărirea calităţii, întârzierilor etc).

[341] Producţia stocată este înregistrată în contabilitatea financiară ca un venit. Acest lucru poate fi speculat de un centru de cost în sensul îmbunătăţirii performanţei; acest comportament este cunoscut sub denumirea „just for profit" (engl.) sau „juste pour l'apparence du profit" (fr.). Pornind de la premisa că „oamenii au tendinţa de a realiza un surplus de producţie", a fost creată *metoda Kanban*, care este o parte integrantă a metodei Just-In-Time, pentru combaterea acestei tendinţe. Produsul trebuie să se producă în momentul cerut şi în cantitatea cerută. Sistemul este conceput pentru a produce numai componente necesare unui proces de alimentare la cerere („pull-process"), altfel spus, un post din amonte nu trebuie să producă decât ceea ce i-a fost cerut de către postul din aval. Fluxul fizic se suprapune, astfel, cu un flux invers de informare.

[342] Personalul trebuie format în direcţia creşterii reactivităţii lor, comportamentul acestora trebuie orientat spre analiza calităţii şi adaptarea continuă la mediul de lucru.

[343] Se operează cu noţiunile de producţie „*push-through*" şi producţie „*pull-through*". În mediul de producţie tradiţional, produsele sunt fabricate înainte de primirea comenzilor de la clienţi, deci producţia este împinsă de piaţă („push-through"), pe când în noul mediu de producţie „pull-through", producţia este trasă de piaţă.

Scanned with OKEN Scanner

- cultura adaptabilității (japonezii vorbesc de „zero timp de adaptare");
- crearea de strânse relații cu furnizorii;
- procese rapide de schimbare și reglare a mașinilor;
- mașini și angajați polivalenți.

Comparația dintre gestiunea tradițională a stocurilor și gestiunea prin Just-In-Time (stoc zero)

Modul de realizare a gestiunii tradiționale a stocurilor (prin rafale) și a gestiunii stoc zero (prin metoda Just-in-Time) se prezintă în Figura 21.16.

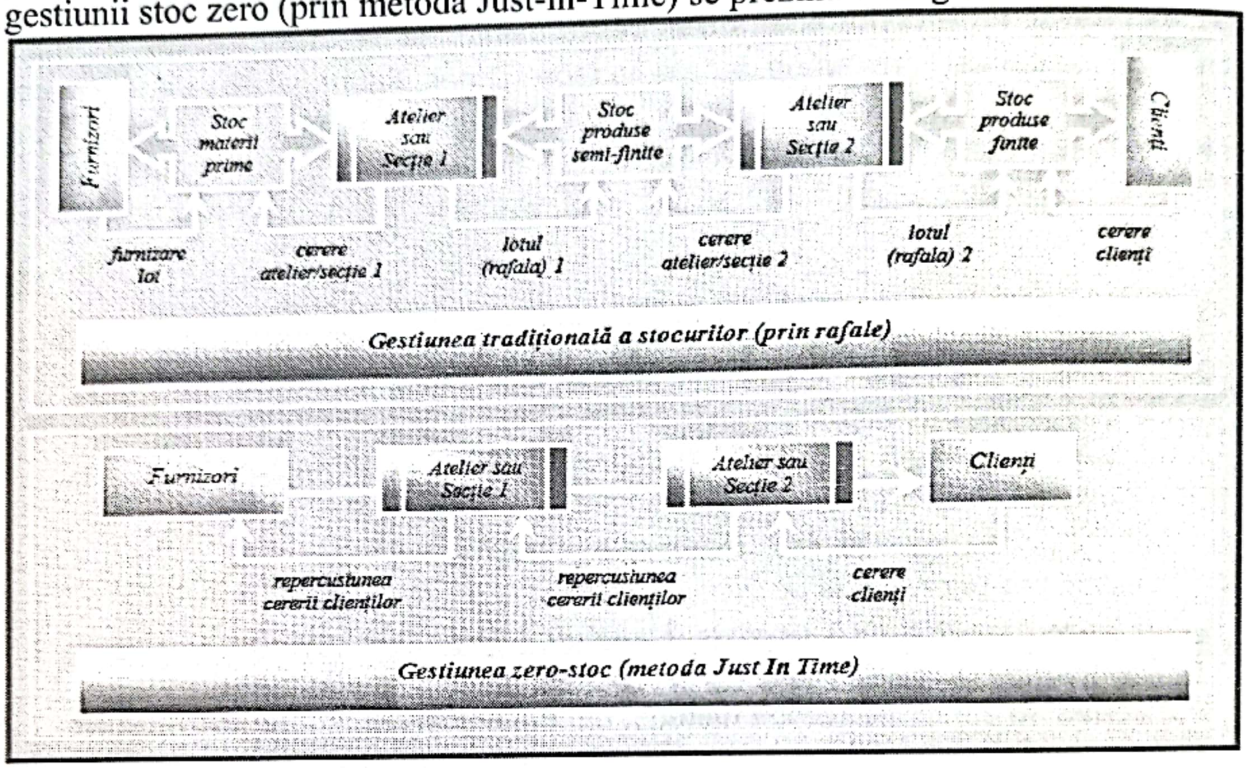


Figura nr. 21.16. - Gestiunea tradițională a stocurilor - Gestiunea zero stoc

Sursa: Prelucrare după Sgârdea F., *Control de gestiune*, Editura Lucman, București, 2007, p. 148.

În cazul *gestiunii tradiționale a stocurilor*, fiecare atelier sau secție de producție produce o anumită cantitate de produse (*rafale*) conform planului, urmărind optimizarea costului total, neținând cont de nevoile atelierului sau secției următoare. Ca urmare, produsele fabricate vor fi stocate și utilizate de atelierul sau secția următoare conform necesităților. Produse finite care rezultă în urma parcurgerii tuturor operațiilor procesului de producție vor fi stocate, din acestea urmând a se livra clienților în funcție de cererile lansate de aceștia.

Problema care se ridică este „ce se întâmplă dacă stocul de produse finite continuă să crească, iar cererea clienților începe să scadă sau să devină nulă".

În rezolvarea acestei probleme vine *gestiunea stoc zero*, prin apelarea la metoda Just-in-Time. În acest caz, producția atelierului sau secției terminale, conform procesului de producție, dintr-o întreprindere va fi declanșată numai de primirea de cereri din partea clienților, fiind limitată la cantitatea cerută. De la atelierul sau secția terminală va porni cererea de produse „semi-finite" către atelierele sau secțiile precedente (din atelier/secție în atelier/secție), până când se

Scanned with OKEN Scanner

ajunge la primul atelier sau secţie care va solicita de la furnizor materiile prime şi materialele necesare, toate cantităţile solicitate fiind limitate de cererile lansate.

Bugetul aprovizionărilor propriu-zis

Obiectivul acestui buget este de a stabili costul cumpărărilor:

cantităţi comandate x cost unitar

După determinarea cantităţilor comandate trebuie stabilit costul standard de cumpărare sau costul unitar previzional pe baza studiului de piaţă şi a bugetului cheltuielilor de aprovizionare. Acesta este determinat prin politica de cumpărare a întreprinderii şi mai ales restricţiile costului complet şi nevoile în fond de rulment (stoc + clienţi - furnizori).

Întotdeauna trebuie urmărită reducerea costului unitar şi noile metode de organizare a producţiei „Just-in-Time" pentru care KANBAN este cea mai folosită. Metoda pleacă de la principiul potrivit căruia producţia nu va fabrica decât cantitatea cerută de centrul aflat în aval şi nu va avea stoc de siguranţă. Scopul metodei Kanban este de a stăpâni şi adapta în permanenţă producţia la cererea manifestată de consumatori cu preţul unei transformări radicale la nivelul principiilor de organizare şi funcţionare care guvernează entităţile industriale. în această transformare un rol esenţial îl joacă *logistica* – gestiunea fluxurilor din cadrul entităţilor, care implică[344]:

- realizarea unui sistem de producţie flexibil care să se adapteze şi pe aceeaşi linie de fabricaţie sau cu mici modificări să realizeze diferite produse;
- fiabilitatea totală a maşinilor (zero defecte);
- o rată de rebut nulă (zero rebuturi);
- un sistem de management capabil de a gestiona circulaţia produselor pentru unităţi sau loturi mici (sistemul Kanban).

Demersul solicită, pentru armonizarea producţiei diferitelor posturi de lucru, o gestiune previzională riguroasă a planurilor pe mai multe luni. Sistemul de informare trebuie să fie performant pentru a absorbi dezvoltarea volumului de informaţii pe o scurtă perioadă (cantităţi mici cerute în termene foarte scurte).

În cazuri de producţie completă, modelele de cercetare operaţionale şi utilizarea legilor statistice facilitează determinarea bugetului aprovizionărilor.

21.4.4. Bugetul investiţiilor

A investi înseamnă sacrificarea resurselor disponibile în contrapartida mijloacelor de exploatare: imobilizări corporale (maşini, instalaţii) sau imobilizări necorporale (brevete, licenţe).[345] O investiţie constituie o cheltuială, făcută de o întreprindere în vederea obţinerii unor venituri treptate în viitor. De fapt, investiţia reprezintă un sacrificiu prezent şi cunoscut pentru o speranţă în câştiguri viitoare.

---

[344] Briciu S. şi al., Contabilitatea şi controlul de gestiune, instrumente pentru evaluarea performanţei entităţii, Editura Aeternitas, Alba Iulia, 2010, p. 147

[345] Bouquin H., *Op.Cit.*, p. 356-372

Scanned with OKEN Scanner

Decizia de investire este una dintre cele mai importante decizii pe care conducerea unei entităţi economice trebuie să o ia, deoarece presupune imobilizarea unor sume importante în acţiuni practic ireversibile.

Bugetele de investiţii pot fi realizate dacă există susţinere financiară, adică trebuie să existe resurse financiare suficiente în cadrul unei entităţi care pot fi angajate. În acest caz elaborarea unui buget de finanţare este esenţială. Un buget de investiţii trebuie să cuprindă pe lângă necesarul de finanţare sub forma investiţiilor programate sau neprogramate şi sursele de finanţare indiferent dacă sunt fonduri proprii sau capitaluri împrumutate. Deciziile de investiţii sunt de mai multe feluri:

- decizii de investiţii pentru reducerea costurilor;
- decizii privind extinderea activităţii entităţii economice;
- decizii referitoare la selectarea imobilizărilor;
- decizii de înlocuire a unui utilaj cu un alt utilaj mai performant care generează o producţie mai mare cu costuri reduse;
- decizii privind sumele totale pe care entitatea urmează a le investi;
- decizii privind modul de finanţare al investiţiilor.

În acelaşi mod, se poate defini *dezinvestiţia*. Ea constituie un venit actual destinat să diminueze cheltuielile viitoare (în cadrul unei strategii de îndeplinit). O strategie de reconversie constă mai curând într-o cheltuială actuală pentru a evita lipsurile de câştig viitoare.[346]

Pornind de la previziunile pe termen lung, se elaborează un plan de investiţii plurianual, bugetul fiind primul an al planului. Acest plan cuprinde:

Programul de investiţii:

- costul net al investiţiilor de achiziţionat;
- cheltuielile de rambursare din finanţare.

Programul de finanţare ce cuprinde un calendar. Întotdeauna trebuie să existe concordanţă între costul programului şi finanţarea sa. Aceasta este asigurată:

- prin autofinanţare: prin fonduri proprii ale întreprinderii;
- prin solicitări de capitaluri străine: sub formă de creşteri de capital, împrumuturi sau subvenţii.

Înainte de orice decizie de finanţare, întreprinderea va efectua o analiză strategică şi un studiu de rentabilitate a investiţiilor.

Incidenţa investiţiilor noi în exploatare

Creşterea volumului de activitate se exprimă printr-o creştere a veniturilor şi o variaţie a cheltuielilor:

- creşterea cheltuielilor variabile funcţie de volumul activităţii;
- creşterea cheltuielilor fixe: amortismente;
- diminuarea cheltuielilor cu mâna de lucru înlocuită de maşini.

Investiţia este hotărâtă dacă este rentabilă. În cazul unei investiţii puţin rentabile, decizia se ia pe criterii strategice. Planul de finanţare va ţine seama de:

---

[346] Deshayes C., *Contrôle de gestion. 2. Gestion previsionnelle et contrôle budgétaire*, CLET; Paris, 1991, p. 167

Scanned with OKEN Scanner

- creşterea beneficiilor nedistribuite;
- regimul de amortizare;
- provizioanele noi constituite datorită dezvoltării activităţii.

Creşterea volumului activităţii antrenează nevoi de fonduri de rulment mai ridicate. Se asigură un stoc permanent mai important, creanţele asupra clienţilor cresc, inclusiv plăţile la furnizori. Aceste noi nevoi de finanţare legate de noile investiţii trebuie incluse în costul programului. Suma resurselor nete trebuie să fie egală cu nevoile neacoperite. Pentru acest tip de investiţie este analizată „ex-post" rentabilitatea obţinută pe baza cifrelor reale.

21.4.5. Bugetul costurilor de producţie

După elaborarea „Bugetului producţiei", corelat cu „Bugetul vânzărilor" şi „Bugetul aprovizionărilor", are loc operaţiunea de ***evaluare (valorizare) a programului de producţie***, adică exprimarea volumului fizic al producţiei previzionate în indicatori valorici de producţie, prin determinarea cheltuielilor de producţie corespunzătoare.

Programul de producţie este defalcat, la nivelul unei întreprinderi, pe centre de cheltuieli (secţii, ateliere etc.), precum şi pe perioade de timp (an, trimestru etc). Repartizarea producţiei pe centre de cheltuieli rezultă din necesitatea de a determina cheltuielile corespunzătoare nivelului de activitate stabilit în urma previziunii pentru fiecare centru în parte. Repartizarea pe perioade de timp este determinată de necesitatea verificării modului în care se asigură respectarea corelaţiei dintre producţia previzionată cu vânzările stabilite în mod efectiv în timpul exerciţiului financiar.

Bugetul costurilor privind activitatea de producţie cuprinde „totalitatea cheltuielilor de exploatare necesare fabricării producţiei globale a întreprinderii, grupate după conţinutul lor economic pe elemente de cheltuieli, indiferent de locul de ocazionare şi purtătorul de costuri".[347]

Elaborarea acestui buget presupune întocmirea de bugete parţiale de cheltuieli, care se centralizează, în final, într-un buget al cheltuielilor de exploatare. În organizarea procesului bugetar se poate avea în vedere structura organizatorică până la nivelul locurilor de muncă.

Sectorizarea întreprinderii pe secţii de producţie, ateliere, linii tehnologice, sector administrativ şi de conducere, centre de producţie şi responsabilitate, impune localizarea costurilor atât în antecalculaţii, cât şi în postcalculaţii pe fiecare loc generator de costuri, iar în cadrul acestora pe purtători de costuri (produse, faze de fabricaţie etc.) în vederea determinării costului de secţie, de întreprindere.

În cadrul unei entităţi, în funcţie de activitatea desfăşurată, se pot identifica:

• *Locurile de producţie sau de muncă* reprezintă spaţiile productive, delimitate precis în care se desfăşoară procese, operaţii de prelucrare şi deservire

---

[347] Pătruţ V., Rotilă A., *Contabilitate şi diagnostic financiar. Fundamente teoretice şi aplicaţii practice*, Editura Sedcom Libris, Iaşi, 2005, p. 352

Scanned with OKEN Scanner

distincte, ce decurg din procesul tehnologic de fabricaţie al produselor.

Ele constituie locuri de cheltuieli cu caracter tehnologic, adică locuri operaţionale unde se efectuează cheltuieli de producţie în vederea fabricării şi desfacerii produselor, executării lucrărilor sau prestării serviciilor ce constituie obiectul activităţii unităţii.

• *Locurile structurale de cheltuieli* constituie locuri de muncă unde se desfăşoară activităţi de organizare, conducere şi administrare a procesului de aprovizionare, producţie şi desfacere.

Ţinând cont de complexitatea activităţii unei întreprinderi, pot fi constituite ***centre de cheltuieli***[348], care, *în funcţie de particularităţile organizării şi tehnologiei*, reunesc mai multe locuri de producţie şi locuri structurale de cheltuieli. Principalul motiv este faptul că delimitarea, planificarea şi urmărirea costurilor de producţie, la nivelul fiecărui loc de producţie, sunt anevoioase, costisitoare, ducând la fărâmiţarea calculaţiei.

Pentru adâncirea delimitării cheltuielilor în secţii sau ateliere se pot constitui *centre de producţie sau de activitate* formate din unul sau mai multe locuri de muncă, o maşină sau grupe de maşini omogene, o linie tehnologică etc.

Privitor la organizarea locurilor de costuri, se impune stabilirea numărului optim de locuri, pentru că între acestea şi costul informaţiei sunt tendinţe opuse.

• Un număr prea mare de locuri de costuri asigură informaţii mai ample asupra costurilor, creşterea eficienţei controlului şi a luării deciziilor, însă sporeşte costul evidenţei şi a calculaţiei.

• Un număr mic de locuri de costuri ieftineşte costul informaţiei, respectiv al evidenţei şi calculaţiei, însă duce la o scădere a eficienţei controlului şi deciziilor.

În optimizarea numărului locurilor de costuri se pleacă de la reprezentarea costului necesar evidenţei şi prelucrării datelor aferente locurilor de costuri dintr-o întreprindere. Trebuie avut în vedere faptul că unele dintre cheltuieli au loc în cadrul acestor zone determinate fiind de executarea operaţiilor tehnologice, iar altele sunt generate de însăşi zonele respective fiind necesitate de crearea şi menţinerea potenţialului întreprinderii la un anumit nivel.

În cadrul unei întreprinderi de producţie industriale, bugetul costurilor de producţie se întocmeşte pe articole de calculaţie corespunzătoare. Cuprinde următoarele categorii de cheltuieli:

• cheltuieli ale perioadei precedente;
• cheltuielile perioadei curente;
• cheltuieli primite prin decontare de la alte centre de costuri.

Cheltuielile perioadei precedente reprezintă valoarea producţiei în curs de execuţie la începutul perioadei. Aceasta este preluată din bugetul perioadei de

---

[348] Cunoscute şi sub denumirea de centre de cheltuieli, zonele sau sectoarele se identifică cu diferitele forme organizatorice existente în structura întreprinderii. *Planul contabil general francez* defineşte zonele de cheltuieli centre de analiză, care pot fi centre de lucru, grefate pe subdiviziunea tehnico-productivă şi/sau funcţională reală a întreprinderii: secţii. ateliere, servicii etc., şi centre fictive, reprezentând subdiviziuni contabile, care se referă la o funcţiune generală a întreprinderii: financiară, administrativă, de personal etc. Din punct de vedere operaţional, centrele de analiză pot fi: operaţionale şi structurale.

Scanned with OKEN Scanner

gestiune precedente unde apare ca producţie neterminată la sfârşitul perioadei.

Cheltuielile curente sunt identificate de către responsabilul de buget. În timpul elaborării bugetului, este important să se înţeleagă comportamentul diferitelor tipuri de cheltuieli. Ca urmare, se disting:

• *cheltuieli directe* (materii prime şi materiale directe, manoperă directă, alte cheltuieli directe) şi, respectiv, *cheltuieli indirecte de producţie* (cheltuieli cu întreţinerea şi funcţionarea utilajelor, cheltuieli generale ale secţiei);[349]

• *cheltuieli variabile* (evoluează în funcţie de nivelul de activitate) şi *cheltuieli fixe* (rămân constante independent de nivelul producţiei).

Pentru fiecare categorie de cheltuieli în parte se apelează la procedee şi documentaţii specifice de calcul şi identificare. Pentru *cheltuielile primite prin decontare*, acestea sunt trecute direct la categoriile de cheltuieli indirecte de producţie corespunzătoare conţinutului lor economic, neregăsindu-se ca o poziţie distinctă în cadrul bugetului.

Bugetarea costurilor cu materii prime şi materiale directe

Cheltuielile cu materiile prime şi materialele directe se determină pe baza standardelor tehnice (normelor de consum) şi standardelor valorice (preţurile unitare) şi a programului de producţie.

Normele de consum, „principalul instrument de bugetare şi normare a utilizării resurselor materiale", sunt stabilite pe feluri de materii prime şi materiale, separat pentru fiecare produs ce se doreşte a se fabrica, şi pe fiecare loc de ocazionare.

Preţurile unitare reprezintă standardele valorice în funcţie de care se face evaluarea materiilor prime şi materialelor respective. [350]

Totalul cheltuielilor cu materiile prime şi materialele directe la nivelul secţiilor se obţine ponderând normele de consum cu preţurile unitare ale materiilor prime şi materialelor directe şi cu cantitatea de produse prevăzută în „Bugetul producţiei", conform relaţiei:

$$Chm_i = \Sigma\, Cs_{ij} \times P_{ij} \times Q_f$$

Chm - cheltuieli cu materii prime şi materiale directe;
Cs - consumul standard
P - preţul unitar al materii prime şi materialelor directe;
Qf - cantitatea prevăzută a se fabrica, conform „Bugetului producţiei"
i - centrele de cheltuieli (secţii de producţie)
j - feluri de materii prime şi materiale directe

---

[349] Responsabilul de buget poate decide dacă toate cheltuielile de producţie, atât cele directe cât şi cele indirecte de producţie, vor fi incluse în acelaşi buget, sau dacă pentru cheltuielile indirecte de producţie se proiectează un buget distinct.

[350] În practică, stabilirea mărimii preţului materiilor prime şi a materialelor directe poate constitui o problemă. Literatura de specialitate recomandă mai multe soluţii, dintre care menţionăm: (a) folosirea unor preţuri medii stabilite pe o perioadă anterioară de 5-10 ani, pentru a surprinde cât mai multe fluctuaţii; (b) în funcţie de trend, adică ţinând cont de direcţia preţurilor pentru perioada luată în calcul, în perioade cu mari fluctuaţii de preţuri, pornind de la preţul din momentul respectiv care este apoi corectat cu indicele de modificare a preţurilor; (c) folosirea datelor din perioada imediat precedentă, dacă nu există date despre o perioadă anterioară mai mare de timp şi nu au existat fluctuaţii mari ale preţurilor.

Scanned with OKEN Scanner

Bugetarea costurilor cu manopera (resursele umane) [351]

Aici sunt prezentate detaliat previziunile legate de necesarul de forţă pentru o perioadă de timp şi costurile aferente. Fundamentarea costurilor cu resursele umane se asigură prin folosirea normelor de muncă, salarizare şi programul de producţie al perioadei bugetate.

Timpul normat (norma de muncă) reprezintă consumul necesar pentru executarea unor produse, operaţii, lucrări sau servicii de către un executant, care are calificarea corespunzătoare şi lucrează cu intensitate morală, în condiţii tehnice şi organizatorice precizate. La baza calculării standardelor de timp stau analiza lanţului operaţiilor tehnologice, a calificării muncitorilor, studiul mişcării fiecărei operaţii, calculul teoretic pentru fiecare operaţie.

Tarifele de salarizare dintr-o întreprindere se stabilesc în funcţie de calificarea angajaţilor, formele de salarizare, legislaţia muncii etc.

Cheltuielile cu salariile se stabilesc prin înmulţirea salariilor pe unitatea de produs cu cantitatea prevăzută a se realiza din fiecare produs.

Bugetarea cheltuielilor indirecte ale secţiilor de producţie

Cheltuielile indirecte ale secţiilor activităţii de bază sunt urmărite la nivelul fiecărei secţii, atelier, centru de producţie, în cadrul lor, pe grupe de cheltuieli (de exemplu: cheltuieli de întreţinere şi funcţionare a utilajelor şi cheltuieli generale ale secţiei), grupele putând fi detaliate pe feluri de cheltuieli.

Datorită caracterului complex al acestor cheltuieli, bugetarea lor presupune o serie de particularităţi care ţin de imposibilitatea normării şi fundamentării pe bază de calcule tehnico-economice, pe bază de standarde cu motivare tehnică, a unor elemente care intră în structura cheltuielilor respective.

În literatura de specialitate românească, bugetarea cheltuielilor indirecte poate fi realizată fie după *metoda globală*, fie după *metoda analitică*.

(a) Metoda globală stabileşte cheltuielile indirecte sub formă globală pe locuri de cheltuieli în funcţie de:

(a.1.) cheltuielile medii, determinate pe baza datelor din perioadele de gestiune anterioare, ce sunt analizate dacă sunt realiste şi stimulative în funcţie de volumul programat al producţiei. Se disting două situaţii:

- dacă volumul programat al producţiei = volumul mediu al producţiei calculat pentru perioadele anterioare, atunci cheltuielile medii = cheltuieli bugetate;
- dacă volumul programat al producţiei ≠ volumul mediu al producţiei, atunci cheltuielile medii se corectează cu gradul de creştere sau descreştere a producţiei programate faţă de volumul mediu.

În situaţia în care se constată că noile niveluri nu sunt suficient de stimulative (nu implică eforturi pentru respectarea lor), atunci se procedează la micşorarea lor cu cota corespunzătoare factorului de stimulare.

(a.2.) cheltuieli la nivelul bugetat din anul precedent – sunt luate în

[351] În cadrul acestui buget se regăsesc şi contribuţiile aferente salariilor (contribuţia la asigurările sociale de stat, contribuţia la fondul de şomaj şi contribuţia la asigurările sociale de sănătate).

Scanned with OKEN Scanner

considerare atunci când nu există date pe mai mulţi ani, sau când acestea nu sunt concludente datorită modificărilor esenţiale ale condiţiilor de desfăşurare a activităţii, sau datorită unor aspecte de conjunctură economică. Dacă este cazul, şi aceste cheltuieli sunt corectate ţinând cont de gradul de modificare a producţiei şi factorul de stimulare.

(b) Metoda analitică stabileşte un nivel bugetat al cheltuielilor pe centre şi pe feluri de cheltuieli în funcţie de dependenţa lor de volumul producţiei, astfel:

• în cazul cheltuielilor indirecte variabile, se procedează în mod similar cheltuielilor directe, dacă există posibilitatea determinării lor pe bază de calcule sau prin corelare cu volumul producţiei (similar metodei globală);

• în cazul cheltuielilor fixe, se procedează în funcţie de conţinutul acestora. De exemplu:

- cheltuielile cu amortizarea se determină conform regimului de calcul al amortizării având în vedere şi mişcările de mijloace fixe prevăzute;

- cheltuielile cu materialele de întreţinere şi curăţenie se determină în raport cu suprafaţa spaţiilor, normativele de întreţinere şi preţul previzionat al materialelor;

- cheltuielile cu impozite şi taxe, dacă nu apar modificări, se iau în considerare nivelurile cheltuielilor înregistrate în anul anterior sau, după caz, cotele de impozite şi taxe.

Bugetul costurilor de producţie ale (locurilor) centrelor de costuri funcţionale din cadrul secţiei (de bază sau auxiliare) are la bază nomenclatura articolelor de cheltuieli din structura articolului de calculaţie ***„Cheltuieli generale ale secţiei"***. Cheltuielile pe care le cuprinde sunt în totalitate fixe şi au un caracter complex, fiind directe în raport cu centrele de costuri funcţionale, dar indirecte cu centrele de costuri operaţionale.

Cheltuielile sunt determinate după aceeaşi metodologie atât pentru centrele din cadrul secţiilor de bază cât şi pentru cele auxiliare. Previzionarea lor se face utilizând metoda analitică, metoda globală sau procedeele corespunzătoare lor. Unele cheltuieli se stabilesc ţinând cont de standarde financiare, cum ar fi, de exemplu, cheltuielile gospodăreşti sau de birou ale secţiei.

Odată determinate, aceste cheltuieli sunt repartizate asupra centrelor de costuri operaţionale. Ca urmare, în cadrul bugetului nu vor exista poziţii corespunzătoare soldurilor de la începutul sau sfârşitul perioadei.

Pentru *cheltuielile primite prin decontare*, acestea sunt trecute direct la categoriile de cheltuieli indirecte de producţie corespunzătoare conţinutului lor economic, neregăsindu-se ca o poziţie distinctă în cadrul bugetului.

Repartizarea cheltuielilor generale ale secţiei se realizează folosind ca baze de repartizare fie manopera directă (bază folosită în cazul majorităţii întreprinderilor industriale), fie totalul cheltuielilor directe la care se poate adăuga cota parte de cheltuieli cu întreţinerea şi funcţionarea utilajelor aferente centrelor de costuri operaţionale respective etc.

Cota de cheltuieli generale ale secţiei la 1.000 lei total cheltuieli ale centrelor de costuri operaţionale din secţia respectivă se determină astfel:

Scanned with OKEN Scanner

$$C_j = b_j \cdot K_{CGS}$$

Cj - cota de cheltuieli ce revine unui centru de costuri operațional (sau unui produs)

K_{CGS} - coeficientul [352] de cheltuieli generale ale secției

$$K_{CGS} = \frac{\sum CGS_r}{\sum_{j=1}^{n} b_j} \cdot 1000$$

CGS - cheltuielile generale ale secției de repartizat

bj - baza de repartizare aleasă pentru repartizarea CGS asupra centrelor de costuri operaționale (sau produselor)

n - numărul de centre operaționale (sau produse)

Centralizând toate datele despre cheltuielile determinate aferente producției previzionate, atât directe cât și indirecte, se întocmește Bugetul costurilor de producție. Un model al acestui tip de buget este prezentat în tabelul următor.

Tabel nr. 21.23.

SC Alfa SA

Centrul (locul) de producție operațional

Secția nr. 1

Bugetul costurilor de producție pe locul (centrul) operațional

	Explicații	*Nivelul indicatorilor și al cheltuielilor*	
		Efectiv din anul precedent	*Conform bugetului*
0	*1*	*2*	*3*
I.	CHELTUIELI		
A.	Cheltuielile perioadei precedente		
	1. Valoarea producției în curs de execuție la începutul perioadei	4.365.653	
B.	Cheltuielile perioadei curente		
	2. Materii prime și materiale directe	14.997.855	15.050.200
	3. Semifabricate din producție proprie	13.831.619	133.215.032
	4. Materiale recuperabile (se scad)	4.012.603	4.162.019
	5. Salarii directe	2.957.134	2.173.442
	6. Protecția socială	842.469	631.718
	7. Cheltuieli cu întreținerea și cu funcționarea utilajelor	11.139.216	7.986.797
	8. Cheltuieli generale ale secției	1.864.412	3.117.907
III.	DECONTAREA CHELTUIELILOR		
1.	Producția marfă obținută evaluată la cost de standard	175.433.595	168.865.473
2.	Producția decontată altor centre evaluată la cost de standard		
3.	Valoarea producției în curs de execuție la sfârșitul perioadei	8.607.382	

[352] Numit și normativ sau standard.

Scanned with OKEN Scanner

21.4.6. Bugetul cheltuielilor generale de administrație

Prezintă detaliat cheltuielile necesare desfășurării activității generale de administrație a întreprinderii, care contribuie indirect la procesul de producție. Bugetul administrativ conține costurile și evidența pentru arii ale companiei cum ar fi departamentele: management, juridic, achiziții, resurse umane, financiar. În ultimul timp, lista serviciilor funcționale ale unei întreprinderi s-a lărgit, cuprinzând astăzi servicii cum ar fi: planificare strategică și control de gestiune; cercetare; audit; gestiunea brevetelor, mărcilor și controlului de calitate etc.

Costurile angajate sunt, de regulă fixe, iar în proiectarea lor se ține cont de o serie de factori specifici: gradul înalt de calificare a personalului, complexitatea cheltuielilor etc.[353] Factorii care pot afecta major conținutul bugetului administrativ sunt:

• *natura industriei* - la nivelul unei întreprinderi pot fi necesare costuri administrative mai mici sau mai mari în funcție de tipul de industrie din care face parte (servicii versus producție[354]), structura organizatorică (organizația publică față de cea guvernamentală) și de nivelurile de activitate desfășurate;

• *nivelul maturității* - întreprinderile aflate la începutul funcționării vor avea niveluri ale costurilor administrative diferite față de întreprinderile mature;

• *structura organizatorică* - s-a observat că, cu cât crește gradul de descentralizare într-o firmă, cu atât și nivelurile costurilor administrative cresc.

Bugetarea cheltuielilor generale de administrație [355] nu este ușor de realizat în practică, datorită complexității lor: nu se poate aprecia corect utilitatea lor reală (consecința: greu de *controlat*), în plus, unele operații ale serviciilor administrative sunt non-repetitive și multiple (consecința: cvasi-imposibilitatea găsirii unei unități de măsură a activității administrative), rezultatele sunt greu cuantificabile.

În prezent, costurile administrative se caracterizează printr-o tendință naturală de creștere, fapt care îngrijorează managerii întreprinderilor deoarece, mai ales din cauza diversității activităților și a dificultății de a le evalua, pune în dificultate controlul acestora.

Metoda tradițională de bugetare a cheltuielilor administrative nu aduce deloc „remedii reale problemelor evocate"[356], întrucât nu permite controlul just al acestora, iar toate încercările de a le diminua pot conduce spre dezechilibru.

Pentru raționalizarea cheltuielilor generale de administrație, în literatura de specialitate și în practica întreprinderilor sunt recomandate două tehnici:

• *bugetarea pe bază zero* (reconstrucția administrației plecând de la zero) (vezi capitolul 22);

---

[353] Caraiani C., Dumitrana M., *Contabilitate de gestiune și Control de gestiune*, Ediția a II-a, Editura Universitară, București, 2008, p. 296

[354] În urma cercetărilor, Rachlin R. subliniază că firmele de servicii tind să aibă cheltuieli administrative mai mici, în special salarii și beneficii.

[355] Denumite în literatura de specialitate și „cheltuieli discreționare", deoarece mărimea lor este influențată de o decizie.

[356] Ionașcu I., Filip A. T., Mihai S., *Control de gestiune, ediția a II-a*, Editura Economică, București. 2006, p. 177

Scanned with OKEN Scanner

• *analiza valorii* (diminuarea cheltuielilor prin reconcilierea valorii activităților).

Tehnica bugetelor cu bază zero (*engl. Zero-Based Budgeting*) presupune reconstrucția administrației pornind de la „zero" (bază nulă), adică de la începutul procesului de bugetare toate bugetele sunt elaborate ca și cum n-ar fi niciun existent inițial.

Analiza valorii cheltuielilor generale de administrație presupune cercetarea tuturor serviciilor care generează astfel de cheltuieli, scopul fiind stabilirea activităților în care se pot efectua, fără riscuri, reduceri ale „inconvenientelor renunțării la aceste servicii și în decizia de reducere a cheltuielilor generale pentru serviciile la care economia de cost prin abandonarea lor este mult mai mare decât inconvenientele rezultate".

Altfel spus, obiectivul urmărit este diminuarea cheltuielilor prin reconcilierea valorii activităților. Se prezintă, în continuare, modelul bugetului costurilor generale de administrație la întreprinderea Alfa:

Tabel nr. 21.24

SC Alfa SRL
Sectorul administrativ și de conducere

Bugetul costurilor generale de administrație

	Explicații	*Nivelul indicatorilor și al cheltuielilor*	
		Efectiv din anul precedent	*Conform bugetului*
0	*1*	*2*	*3*
I.	INDICATORI		
	1. Cheltuieli la 1000 lei venituri din exploatare	1.05	1.10
	2. Coeficientul (normativul sau standardul) de cheltuieli generale de administrație	1.75	1.95
	3. Fondul de salarii total	6.010.000	6.250.000
II.	CHELTUIELI GENERALE DE ADMINISTRAȚIE	8.590.013	8.823.426
A.	Cheltuieli de interes general	6.150.644	6.533.426
	1. Salariile personalului de conducere, tehnic, economic, de altă specialitate și administrativ, de deservire și pază a unității, precum și contribuțiile aferente	2.890.000	3.000.000
	2. Contribuția la fondul de cercetare-dezvoltare	360.000	365.000
	3. Amortizarea mijloacelor fixe de interes general	540.000	600.000
	4. Cheltuieli pentru cercetare, încercări, experiențe, standardizări, studii, proiecte, creații, invenții și inovații de interes general	620.015	700.000
	5. Cheltuieli pentru protecția muncii cu caracter general	1.004.000	1.040.000
	6. Dobânzi și speze bancare	530.000	550.000
	7. Cheltuieli pentru prelucrarea automată a informațiilor	256.600	318.426
	8. Perisabilități în cadrul normelor aprobate	2.890.000	3.000.000
	9. Alte cheltuieli generale de administrație	360.000	365.000
B.	Cheltuieli administrativ-gospodărești	2.439.367	2.581.827
	10. Furnituri de birou	218.004	220.000
	11. Cărți, reviste, publicații și abonamente	22.340	22.500
	12. Cheltuieli PTTR	280.403	330.000

Scanned with OKEN Scanner

	13.	Alte cheltuieli de birou	140.015	110.000
	14.	Deplasări, detaşări şi transferuri în ţară	74.330	78.000
	15.	Deplasări în străinătate	30.000	63.010
	16.	Materiale pentru întreţinerea şi curăţenia clădirilor şi altor mijloace fixe	60.430	334.000
	17.	Reparaţii curente la clădiri şi alte mijloace fixe	330.140	167.000
	18.	Reparaţii capitale la clădiri	118.000	72.814
	19.	Materiale şi piese de schimb pentru funcţionarea mijloacelor de transport uşor	64.030	44.060
	20.	Uzura, întreţinerea şi repararea obiectelor de inventar	34.040	611.015
	21.	Cheltuieli pentru încălzit	593.040	121.040
	22.	Energie electrică pentru iluminat şi forţă motrice în scopuri administrativ-gospodăreşti	133.010	132.015
	23.	Apă, canal, salubritate pentru nevoi administrative-gospodăreşti	129.040	276.000
	24.	Alte cheltuieli de întreţinere şi gospodărire	212.545	6.250.000

21.4.7. Elaborarea bugetului general al costurilor de producţie al întreprinderii

Pe baza datelor din bugetele elaborate, se întocmeşte un Buget general al costurilor de producţie. Aici vor fi cuprinse: Bugetul cheltuielilor cu materiile prime şi materialele directe, Bugetul cheltuielilor cu manopera directă (salariile directe şi contribuţiile aferente), Bugetul cheltuielilor indirecte de producţie, Bugetul cheltuielilor generale de administraţie şi Bugetul cheltuielilor de desfacere.

Modelul Bugetului general al costurilor de producţie, pe exemplul întreprinderii Alfa este prezentat în continuare.

Tabelul nr. 21.25

SC Alfa SA

Bugetul general al costurilor de producţie

	Explicaţii	*Nivelul indicatorilor şi al cheltuielilor*	
		Efectiv din anul precedent	*Conform bugetului*
0	*1*	*2*	*3*
1.	Bugetul materiilor prime	54.630.200	55.260.300
2.	Bugetul cheltuielilor cu manopera	11.250.000	13.120.000
3.	Bugetul cheltuielilor indirecte de producţie	20.030.600	20.680.300
4.	Bugetul cheltuielilor de administraţie generala	8.590.013	8.823.426
5.	Bugetul cheltuielilor de desfacere	9.580.000	11.850.000
	TOTAL	*104.080.813*	*109.734.026*

21.4.8. Bugetul costului unitar pe produs

Din necesităţi de analiză a costurilor, în vederea determinării rentabilităţii pe fiecare produs în parte, pentru a putea identifica posibilităţile concrete de reducere a cheltuielilor de producţie şi adoptării măsurilor care se impun, se întocmeşte şi un buget al costului unitar pe produs. La baza elaborării unui asemenea buget stă nomenclatura cheltuielilor de producţie pe articole de calculaţie.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Trebuie identificate cheltuielile directe de producţie previzionate pentru fiecare produs în parte. Apoi, cheltuielile indirecte de producţie (comune ale secţiei), cheltuielile generale de administraţie şi cheltuielile de desfacere se repartizează pe purtători de costuri, pentru calcularea costului de producţie şi, respectiv, a costului complet.

Utilitatea bugetului costului unitar:

• se foloseşte atât la stabilirea preţurilor de vânzare cât şi la efectuarea controlului bugetar pe structurile respective;

• se întocmeşte pentru fiecare produs, lucrare, serviciu; dacă numărul produselor fabricate este foarte mare, atunci se poate întocmi pe grupe de produse omogene sau similare (costul stabilit este un cost mediu pe grupe de produse);

• se elaborează pe articole de calculaţie, după structura costului de producţie prevăzută în reglementările contabile.

Controlul bugetar:

• permite:

(a) compararea realizărilor cu prevederile la diferite eşaloane;

(b) analiza şi controlul diferenţelor constatate;

(c) stabilirea acţiunilor corective ce se impun.

• poate fi realizat prin intermediul indicatorilor care pot fi calculaţi pe baza datelor din bugetul costului[357], controlul îndeplinirii lor realizându-se diferit, în funcţie de modul de organizare a sistemului informaţional şi mai ales de modul de organizare a evidenţei cheltuielilor de producţie şi calculaţiei costurilor:

- în cazul metodelor clasice de calculaţie (cu două rânduri de calculaţii), se realizează un *control periodic* asupra cheltuielilor de producţie şi de desfacere şi asupra costului producţiei întreprinderii, prin compararea indicatorilor efectivi cu cei prevăzuţi în bugete, stabilindu-se astfel abaterile;

- în cazul metodei costurilor standard sau metodei normative, controlul costurilor constă în urmărirea *operativă* a abaterilor de la cheltuielile stabilite

Modelul unui Buget al costului unitar pentru produsul *rulmenţi semiindustriali* realizat de întreprinderea Alfa se prezintă în tabelul următor.

[357] Indicatorii calculaţi cu ajutorul datelor din bugetul costului sunt, de exemplu, cheltuieli pentru producţia globală şi marfă; costul de producţie/complet pentru fiecare produs în parte/ pentru întreaga producţie marfă fabricată; cheltuieli la 1000 lei producţie marfă fabricată în preţ de producţie.

Scanned with OKEN Scanner

Tabel nr. 21.26

SC Alfa SA

Planul costului unitar al produsului
„ rulmenţi semiindustriali"

Categoria de cheltuieli	Costul unitar
Cheltuieli directe de producţie, total, din care:	
(a) cheltuieli cu materii prime directe	1.210,00
(b) salarii directe şi contribuţiile aferente	155,00
Cheltuieli indirecte de producţie	155,00
(a) Cheltuieli cu întreţinerea şi funcţionarea utilajelor	120,00
(b) Cheltuieli generale ale secţiei	30,00
Cost de producţie	**1.520,00**
Cheltuieli generale de administraţie	23,00
Cheltuieli de desfacere	5,00
Cost complet	**1.548,00**
Preţ de vânzare	**1.857,60**

21.4.9. Bugetele indirecte legate de vânzări en-gros şi investiţii

Aceste bugete se compun pe de o parte din cheltuieli de administraţie, gestiune, conducere şi pe de altă parte din investiţii imateriale (cheltuieli de cercetare, politica de imagine, prospectare comercială, formare, acţiuni de ameliorare cu scadenţă plurianuală).

Dacă primele bugete menţionate sunt în mare parte, pe termen scurt, cele privind investiţiile nemateriale au un caracter discreţionar şi sunt mai uşor de redus deoarece nu sunt necesare a priori funcţionării pe termen scurt a întreprinderii.

Este important să nu se considere totalul sumelor alocate dezvoltării ca o rezultantă a bugetelor de exploatare curentă. Este preferabilă fixarea anterioară a nivelului acestor cheltuieli ţinând seama de planul strategic.

Acest demers poate face mai clară bucla bugetului şi permite protejarea de un sacrificiu în viitor în favoarea unei rentabilităţi pe termen scurt. El constituie o demonstraţie împotriva unei viziuni ce derivă din logica anuală a bugetului.

21.4.10. Documente de sinteză

Bugetul de trezorerie

Trezoreria este un flux de disponibilităţi care tranzitează conturile de trezorerie alimentate din fondul de rulment, vânzări, venituri extraordinare şi eventual avansuri bancare. Acestea permit întreprinderii să facă faţă cheltuielilor curente (cumpărări, cheltuieli generale) sau neobişnuite.

Bugetul de trezorerie rezultă din alte bugete. El exprimă în încasări şi plăţi toate bugetele întreprinderii, ceea ce va garanta solvabilitatea şi echilibrul fluxurilor monetare.

Elaborarea acestui bugetului presupune:

a) o etapă de previziune conform unui calendar (o lună), cu obiectivul de a

Scanned with OKEN Scanner

echilibra încasările şi plăţile. În caz de dezechilibre sezoniere trebuie prevăzute ajustări;

b) un plan pe termen scurt (săptămână sau zi). Pentru ca aceste bugete să fie valabile trebuie avute în vedere perioade scurte (lună, trimestru).

În acest caz se are în vedere:

- respectarea scadenţei încasărilor şi plăţilor;
- o contabilitate de angajamente, a încasărilor şi plăţilor cu deosebirea dintre:

- încasare sau plată bugetată, respectiv simpla previziune;
- încasare sau plată angajată, stadiu de comandă sau ordonanţare la începutul realizării;
- încasare sau plată apărută în stadiul de creanţă sau datorie;
- încasare sau plată în stadiul de reglare;

c) bugetul lunar permite reunirea mijloacelor indispensabile pentru asigurarea echilibrului de ansamblu. Trebuie repartizate mijloace de plată între diferiţi clienţi plătitori prin care se acoperă deficite momentane.

Un buget de trezorerie bine întocmit trebuie să:

- prezinte balanţa de trezorerie planificată la finalul fiecărei perioade interimare;
- identifice surplusul de trezorerie (pentru investiţii) şi deficitul (pentru angajarea unui împrumut);
- stabilirea unei baze solide de planificare sub toate aspectele gestiunii trezoreriei;
- faciliteze coordonarea gestiunii trezoreriei cu gestiune capitalului circulant, vânzărilor, cheltuielilor, investiţiilor, activelor şi pasivelor.

Bugetul anual al trezoreriei reprezintă un element cheie în planificarea activităţii de gestiune a trezoreriei în cadrul unei companii. Gestiunea trezoreriei poate fi definită ca planificarea, monitorizarea şi controlul lichidităţilor existente sau viitoare pentru a asigura suficient numerar care să acopere obligaţiile pe termen scurt cu cele mai scăzute costuri posibile. Obiectivele sale sunt:

- să asigure disponibilitatea de numerar la momentul şi locul necesar pentru îndeplinirea obligaţiilor scadente;
- reducerea costului împrumuturilor pe termen scurt şi creşterea surplusului temporar de numerar;
- reducerea cheltuielilor bancare.

Scanned with OKEN Scanner

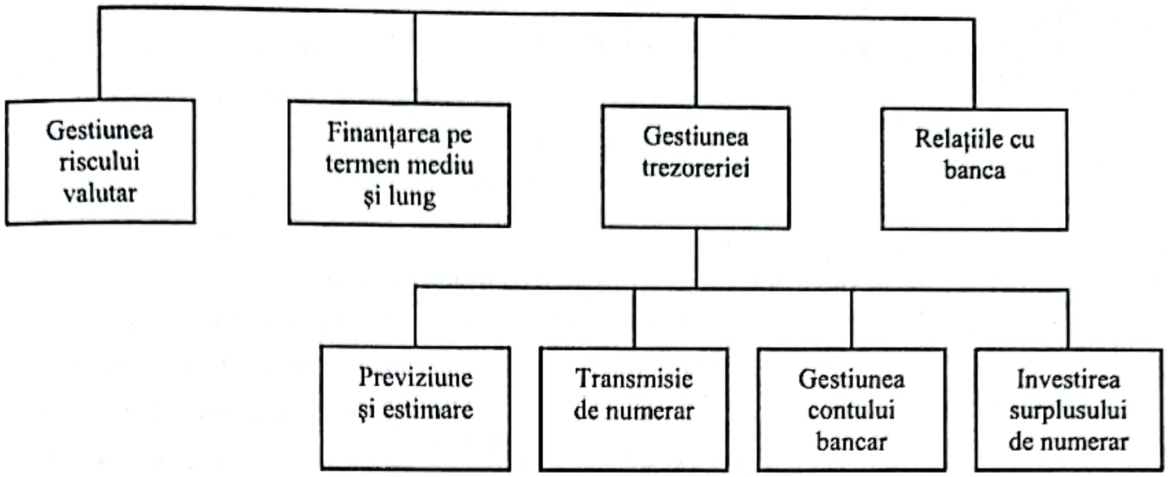


Figura nr. 21.17. - Activităţile de trezorerie

Pentru elaborarea acestor bugete se foloseşte bugetarea incrementată care constă în ajustarea mărimilor bugetate din anii precedenţi cu un anumit procent, dar şi bugetarea cu bază zero care presupune analiza costului fiecărei activităţi şi a nivelurilor de beneficiu generate de aceasta. De asemenea, se urmăreşte o alocare mai eficientă a resurselor pentru activităţi şi departamente.

Sinteza contabilă şi financiară previzională

Trebuie elaborate bilanţul, contul de rezultate previzional şi planul de finanţare. Pe această bază, se reiau bugetele. La acest nivel al conturilor previzionale, fezabilitatea este validată în condiţii de echilibru între risc şi creştere, rentabilitate. Prin bugetele de exploatare şi de trezorerie se poate construi un plan de afaceri care concretizează strategia întreprinderii.

Procedura generală de bugetare presupune un proces în mai multe etape:
- difuzarea unor instrucţiuni bugetare ale ierarhiei;
- stabilirea unui buget;
- elaborarea şi consolidarea bugetelor funcţionale;
- arbitrajele conducerii;
- stabilirea lunară a bugetelor;
- actualizarea la începutul exerciţiului.

Eficacitatea bugetelor implică verificarea condiţiilor privind rapiditatea, concentrarea atenţiei asupra elementelor esenţiale şi actualizarea referinţelor.

Previziunile lunare ale încasărilor şi plăţilor au în vedere:

Încasări din exploatare
- vânzări în numerar;
- încasări asupra veniturilor pe credit;

Încasări în afara exploatării
- cesiuni de imobilizări;
- creşteri de capital;
- împrumuturi;

Total încasări

Scanned with OKEN Scanner

Plăți din exploatare
- plata materiilor prime și furniturilor;
- cheltuieli de personal;
- impozite și taxe;
- alte plăți de exploatare.

Plăți financiare
- rambursări de împrumuturi;
- redistribuiri de beneficii;
- rambursări de credite;
- impozite asupra beneficiilor.

Total plăți

Diferența dintre încasări și plăți

Disponibilitatea inițială

Disponibilități cumulate (pozitive sau negative)

Resurse de ajustare
- Credite bancare
- Reporturi de scadențe
- Mobilizări de efecte

Total ajustări

Disponibilitatea la finele lunii

Apreciem că nu se pot elabora bugete de exploatare și de trezorerie fără alcătuirea unui plan de afaceri care concretizează strategia întreprinderii. În această ipoteză și funcție de diferențele constatate în raport cu previziunile se procedează la reorientarea strategiei bazată pe elaborarea unui nou plan de finanțare.

În acest context, este sugestivă prezentarea nevoilor și resurselor unui plan de finanțare:

NEVOI

1. Programul de investiții
2. Investiții de reînnoire
3. Analiza programelor de investiții anterioare
4. Cheltuieli diverse
5. Nevoi suplimentare în fond de rulment
6. Reconstituirea fondului de rulment
7. Retrageri de conturi curente
8. Distribuiri de dividende sau prelevări
9. Rambursări de credite la termene anterioare
10. Scadențele creditului pe termen mediu
11. Scadențele altor credite la termene avute în vedere

Total nevoi

Scanned with OKEN Scanner

RESURSE

1. Creşteri de capital
2. Aporturi în conturi curente
3. Cesiuni de active
4. Autofinanţare înainte de distribuire
5. Resurse diverse
6. Prelevări din fondul de rulment
7. Utilizarea creditelor la termenele anterioare
8. Credite pe termen mediu
9. Alte credite la termene prevăzute

Total resurse

Diferenţe cumulate

Controlul de gestiune se bazează pe planificare şi bugetare. Planurile de acţiune anuale descriu acţiunile efectuate de centrele de responsabilitate.[358] Programele traduc aceste planuri în activităţi, în cupluri „obiective-mijloace".

Bugetele exprimă aceste programe în fluxuri financiare şi contabile: costuri, produse, cheltuieli, venituri previzionale.

Bugetele pe activităţi au în vedere evaluarea volumului acestora în vederea realizării obiectivelor de vânzare şi producţie, ţinând seama de inductori de activitate, resurse şi, în consecinţă, de dimensionarea resurselor necesare. În sensul menţionat „Activity based budgeting" – Activitatea bazată pe bugete (ABB) constituie un instrument de simulare şi anticipare pentru conducerea generală în scopul dimensionării şi/sau realocării resurselor necesare.[359]

Interesul pentru această metodă a fost mai întâi prezent în organizaţiile guvernamentale. De exemplu, guvernul Irlandei a considerat aplicarea ABB ca pe un viitor mijloc de sprijin în alocarea fondurilor străine de ajutor. Constrângerile asupra resurselor publice, au determinat unele organizaţii guvernamentale din Marea Britanie să caute în mod activ sisteme bugetare mai bune pentru asistarea lor în alocarea şi utilizarea resurselor mai efectiv şi mai eficient.

---

[358] Călin O., Cârstea Gh., *Contabilitatea de gestiune şi calculaţia costurilor,* Editura Genicod, Bucureşti, 2002, p. 68-72. În această a doua ediţie a lucrării, după cea publicată în 1980 sub titlul *Calculaţia costurilor,* prin sectoare se înţeleg subdiviziuni ale cadrului tehnico-productiv, de management al întreprinderii în raport cu care se organizează planificarea, programarea şi urmărirea analitică a cheltuielilor care formează costul producţiei. Aceste structuri privesc atât activitatea operaţională (producţie, concepţie), cât şi pe cea funcţională (management). Ele îndeplinesc funcţiile:
- de delimitare a cheltuielilor cuprinse în costul producţiei în scopul aprecierii activităţii desfăşurate şi localizării deficienţelor;
- formează *criterii de bugetare* internă şi urmărire analitică a cheltuielilor şi în special a celor comune privind producţia şi desfacerea;
- constituie *baza centrelor de responsabilitate* instituite pentru controlul cheltuielilor şi al producţiei obţinute.

Subliniem că ediţia din 1980 a constituit una din cărţile de referinţă pentru specialiştii domeniului contabilităţii şi controlului de gestiune.

[359] Bouin X., Simon Fr.-X., *Les nouveaux visages du contrôle de gestion,* Dunod, Paris, 2001, p. 128

Scanned with OKEN Scanner

Această metodă este utilizată pentru gestionarea mai efectivă a costurilor şi evaluarea performanţei şi are în vedere:

- costurile sunt analizate pe activităţi şi categorii de cheltuieli;
- o mărime fizică a producţiei este identificată pentru fiecare activitate.

Mărimea fizică a producţiei este cunoscută drept „cost pe unitate", fiind un element determinant al costului unei activităţi. ABB analizează costurile pe activităţi şi oferă conducerii informaţii privind motivul pentru care costurile sunt suportate şi rezultatul măsurat de câte ori o activitate a fost întreprinsă.

Prin urmare, ABB oferă un cadru de lucru pentru a se înţelege totalitatea resurselor necesare pentru a atinge nivelul bugetat al activităţii. Bugetele sunt corelate între ele într-o anumită ierarhie. Astfel, bugetele de vânzări le condiţionează pe celelalte. De previziunea acestora depind producţia de furnizat, investiţiile de realizat, cumpărările de efectuat, cheltuielile de producţie şi cele generale de realizat, mişcările de trezorerie.[360]

Această metodă este preferată de către manageri şi contabili în detrimentul metodelor bugetare tradiţionale. Au fost identificate următoarele beneficii:

- o mai bună identificare a resurselor necesare;
- identificarea stagnărilor bugetare;
- conectarea costurilor la performanţa rezultatelor şi angajaţilor;
- o participare consolidată a personalului la elaborarea bugetului;
- conexiuni mai clare între costuri şi responsabilităţile angajaţilor;
- varianta îmbunătăţită a informaţiilor de feedback.

Primul cadru de lucru în utilizarea aceste metode a fost propus de Brimson şi Fraser (1991), la scurt timp după apariţia metodei ABC. Acest cadru combină un anumit număr de bune practici de conducere esenţiale în bugetarea de bază şi managementul total al calităţii, împreună cu conceptele metodei ABC. Scopul acestui cadru este de a îmbunătăţi procesele de planificare şi controlul activităţilor unei organizaţii şi de a conduce un buget de cost-eficient care îndeplineşte volumul de muncă prognozat şi obiectivele strategice convenite.

---

[360] În acest sens Dumbravă P., Pop A., *Contabilitatea de gestiune în industrie*, Editura Intelcredo, Deva, 1997, p. 57-82.

Scanned with OKEN Scanner

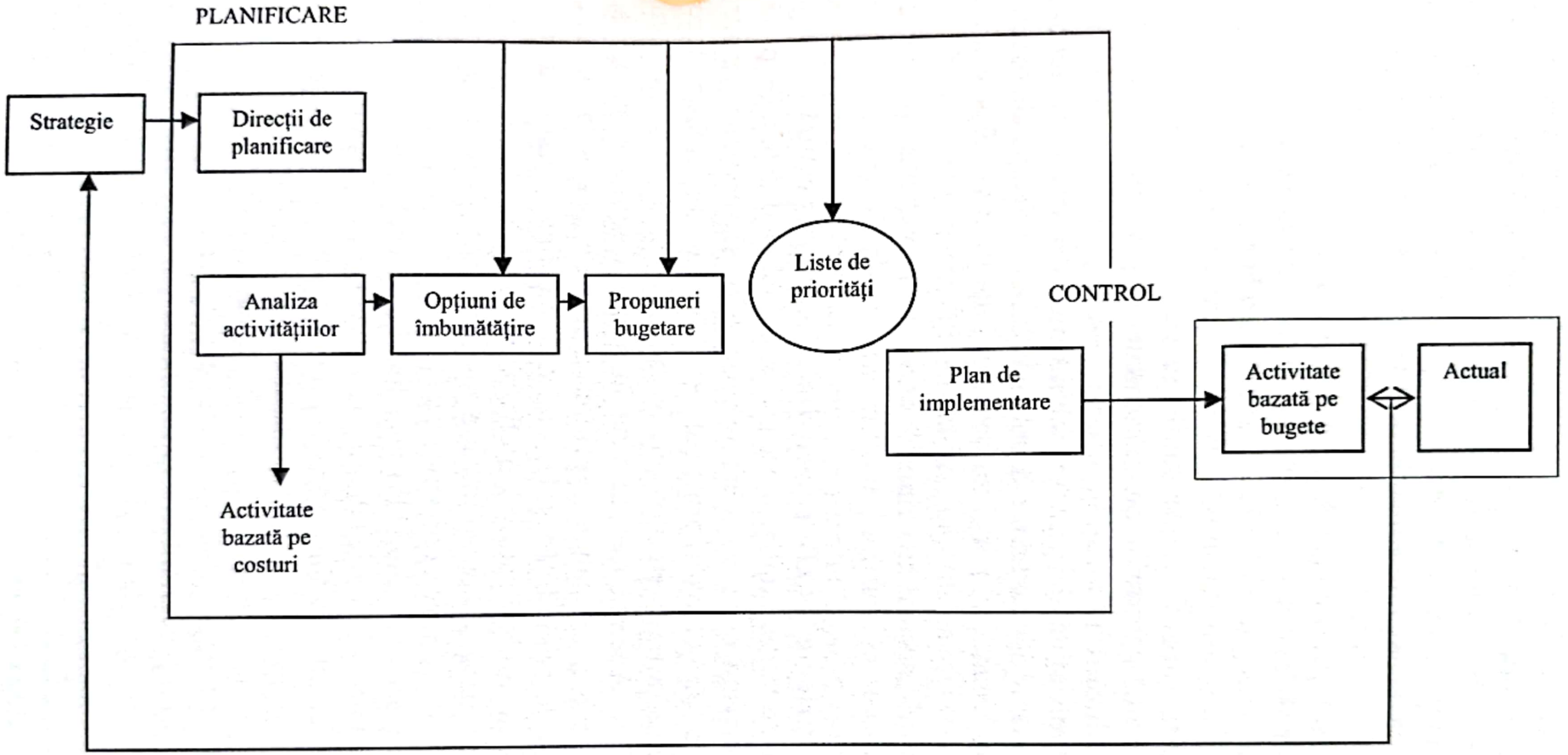


Figura nr. 21.18. - Cadrul de lucru ABB

Sursa: Smith J., *Handbook of Management Accounting, 4 edition*, CIMA Publishing, 2007, p. 228.

Scanned with OKEN Scanner

Kaplan şi Cooper (1998) au descris procesul ABB ca pe un revers al metodelor de stabilire a costurilor urmând perspectiva ABC. Procesul porneşte cu planificarea şi bugetarea generală, prin care să se estimeze volumul vânzărilor şi producţiei din perioada următoare. Se continuă apoi cu o previziune a cererii pentru ca activităţile organizaţionale să îndeplinească ţintele stabilite şi calculul cererii de resurse necesare pentru desfăşurarea acestor activităţi. Apoi, nevoia actuală de aprovizionare cu resurse trebuie să respecte cerinţele activităţii calculate ce pot fi determinate. În final, capacitatea practică de resurse trebuie să respecte activităţile prognozate ce pot fi determinate.

Factorii care influenţează succesul implementării ABB:

- un model ABB mai simplu tinde să aibă o mai mare probabilitate de succes şi este privit ca un mijloc cost-eficient de aplicare în practică;
- modelul specific al sistemului ar trebui să fi susţinut de o structură organizaţională existentă, adecvat obiectivelor bugetare;
- se observă că factorii comportamentali pot avea o influenţă semnificativă asupra utilizării informaţiilor oferite de ABB;
- factorii organizaţionali, precum schimbările de structură, acordurile administrative şi o clară demonstraţie a relaţiilor între principalele obiective organizaţionale şi cele secundare, pot fi un obstacol important în calea succesului implementării ABB;
- existenţa unui „ansamblu cultural" este într-o evidentă opoziţie cu o cultură deschisă.

Activity based pricing[361] (ABP) – activitate bazată pe preţuri

Reprezintă o metodă de stabilire a preţurilor, combinând datele de piaţă cu informaţii contabile privind costurile aferente produselor şi serviciilor, pentru a obţine profitul dorit. Obiectivul principal este acela de îmbunătăţire a profitabilităţii, prin reducerea erorilor de stabilire a preţurilor, subliniind maximizarea veniturilor. Această metodă vine în ajutorul firmelor, pentru a nu vinde produsele în pierdere, din cauza greşelilor ce apar din aceea că nu sunt pe deplin cunoscute costurile privind vânzările şi relaţiile cu clienţii. Astfel, avantajul principal îl reprezintă îmbunătăţirea profitabilităţii, prin furnizarea către departamentele de marketing şi contabilitate, a unor informaţii care să permită o stabilire corectă a preţurilor, în mod cooperativ.

Demersul pe care această metodă îl presupune încorporează şi tehnica ABC, pentru a determina informaţii cuprinzătoare privind costurile fiecărui produs în parte, dar şi relaţiile cu clienţii. În final este stabilit costul total, fiecare categorie de produs primind o valoare unică, bazată pe consumul individual de resurse. Odată obţinute aceste costuri, prin metoda ABC, contabilitatea şi marketingul pot utiliza prin cooperare metoda ABP, luând în considerare relaţiile dintre volum, preţ şi cost. De exemplu, dacă un restaurant vrea să introducă un nou fel de mâncare în meniu, poate prognoza numărul de porţii care se aşteaptă să fie vândute la diferite niveluri de preţ.

---

[361] Jiambalvo J., *Managerial Accounting* 4th edition, Wiley&Sons, USA, 2010, p. 161

Scanned with OKEN Scanner

Activity-based information (ABI) – activitate bazară pe informație

În contextul utilizării tot mai largi a metodelor ABC şi ABM, există şi întreprinderi care preferă utilizarea ABI. Un sistem ABC este prin natura sa un multifuncțional, scopul fiind de a furniza date îmbunătățite despre costuri prin utilizarea unei relații de cauzalitate. În mod similar, succesul punerii în aplicare se poate referi la capacitatea angajaților de a folosi concret metoda ABI, pentru a îmbunătăți performanța sarcinii. Astfel, utilizarea ABI depinde în mod esențial de percepția utilizatorilor şi a circumstanțelor specifice în care este utilizat.

Unicitatea ABI influențează măsura în care utilizatorii vor folosi informațiile. ABI este adesea văzut ca foarte detaliat, ambiguu şi inflexibil pentru operațiunile obişnuite. Angajații simt de multe ori că ABI este irelevant şi nu oferă perspective specifice sau „noi" pentru a aborda funcții de conducere.

Provocarea pentru proiectanții de sisteme de informații este de a dezvolta un sistem informațional care să fie şi util şi rezonabil. Angajații sunt mai susceptibili în a folosi noile informații în măsura în care informația este bine organizată, destul de uşor de utilizat, şi le oferă cunoştințe relevante pentru a face față incertitudinilor mediului. Un sistem care nu oferă informații relevante pentru a ajuta oamenii în realizarea sarcinilor la locul de muncă nu poate fi primit favorabil chiar dacă punerea în aplicare a fost cu grijă gestionată.

Deşi aceste capacități există în majoritatea sistemelor de ABC, multe organizații nu pot folosi pe deplin aceste caracteristici şi să genereze rapoarte ABM „standard" foarte detaliate. Informațiile furnizate în aceste rapoarte nu pot fi relevante pentru sarcină sau obținute în timp util, astfel sunt adesea percepute ca greu de înțeles şi de utilizat. Ca atare, orice beneficii care ar putea fi obținute prin utilizarea unei activități relevante pentru ABI nu sunt realizate.

Este posibil ca nivelul de efort necesar pentru a utiliza ABI să dețină un rol critic în percepțiile angajatului privind utilitatea informațiilor. În consecință, percepțiile negative şi experiențele în ceea ce priveşte efortul depus în utilizarea ABI pot reduce beneficiile percepute de performanță.

Reticența de a utiliza ABI poate fi atribuită de asemenea unor neconcordanțe între sarcinile angajaților şi caracteristicile sale (de exemplu, complexitatea şi nivelul de agregare). Nivelul de complexitate al unei sarcini va afecta nevoile de informare, percepțiile asupra surselor de informare, intențiile, şi comportamentele indivizilor. Pentru a face față incertitudinii şi complexității, factorii de decizie vor trebui să varieze în căutarea de informații, prelucrarea, şi procedurile de utilizare. Aceste modificări în comportamente vor influența cel mai probabil, utilitatea, şi în cele din urmă, utilizarea anumitor tipuri de informații.

Se pare ca persoanele care se confruntă cu situații extrem de complexe sunt „cele mai puțin mulțumite" şi „cele mai exigente" cu privire la informații. Indivizii care trebuie să ia decizii într-un mediu extrem de nesigur pot avea în vedere diversitatea şi cantitatea de informații furnizate în rapoartele ABC, utile în creşterea capacității de prelucrare a informațiilor (de exemplu, reducerea incertitudinii) şi ameliorarea calității decizie. În consecință, aceste persoane pot fi mai tentate să folosească ABI.

Scanned with OKEN Scanner

Deşi potenţial utilă, ABI poate fi percepută ca un obstacol, mai degrabă decât un ajutor. Angajaţii pot percepe în mod nefavorabil un sistem ABI şi având în vedere natura detaliată şi mai complexă a modelului ABC, se pare că o capacitate de prelucrare mai mare este esenţială pentru luarea deciziilor în medii complexă, atunci când ABI este sursa principală de informaţii.

În multe organizaţii, sistemele ABC oferă mai multe informaţii în mâinile factorilor de decizie, cu toate acestea, programele de formare sunt ineficiente în promovarea utilizării eficiente a ABI pentru activitate şi performanţă de luare a deciziilor. Multe programe de formare tind să se concentreze pe probleme tehnice şi, adesea, nu pentru a satisface nevoile utilizatorilor de informaţii. Dacă sunt concepute în mod corespunzător, programele de formare privind utilizarea ABC pot constitui mecanisme de promovare a înţelegerii privind utilizarea ABI pentru îmbunătăţirea decizii manageriale.

Este greşit înţeles faptul că implementarea tehnologiilor informaţionale îi fac pe manageri să poată utiliza instantaneu şi în mod eficient informaţiile noi pentru un optim proces decizional. Măsura în care persoanele se bazează pe ABI în procesul de reducere a costurilor şi a deciziilor de îmbunătăţire a procesului este în mare parte influenţată de percepţiile lor, sarcinile şi formările profesionale. Există mai multe şanse ca indivizii să utilizeze ABI în cazul în care consideră că informaţiile sunt atât de uşor de utilizat şi benefice în desfăşurarea activităţilor legate de locul de muncă.

Acest fenomen are câteva cauze plauzibile.

În primul rând, când activităţile utilizatorilor sunt complexe şi/sau extrem de ambigue, înţelegerea şi utilizarea informaţiilor noi pot duce la informaţii supraîncărcare şi la percepţii negative de utilizare.

În al doilea rând, ABI poate fi perceput ca prea detaliat, complex şi ambiguu.

În al treilea rând, persoanele fizice pun la îndoială acurateţea informaţiilor şi consumă un volum considerabil de timp pentru verificarea şi reconcilierea ABI cu datele din sistemele traditionale.

În cele din urmă, utilizatorii nu pot beneficia de o formare adecvată şi de o orientare în selectarea şi utilizarea eficientă a sarcinilor specifice ABI. Consultanţii şi managerii ar trebui să fie mai în măsură să identifice cele mai multe situaţii specifice care să ducă la aplicarea ABI şi măsura în care anumite tipuri de ABI să fie utilizate în cel mai optim mod.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 22

Posibilități de utilizare a bugetului bază zero

Bugetarea bază zero (Zero Base Budgeting) constituie o tehnică aplicată în anii '60 de Peter Pyhrr, controlor de gestiune la Texas Instruments şi utilizată pentru prima dată de această întreprindere după 1969.[362] Acesta, căutând o soluție în ceea ce priveşte diminuarea „consumului excesiv de cheltuieli indirecte". Bugetul bază zero a structurat bugetul serviciilor funcționale după module de decizie, fără a se ține seama de datele perioadelor precedente şi nereținând decât modulele într-adevăr utile. Tehnica sa a fost preluată mai târziu şi de alte întreprinderi cum ar fi Xerox Corporation, Westinghouse, odată cu publicarea articolului „A Zero Base Budgeting", în Harvard Business Review, noiembrie - decembrie 1970, p. 11-21

BBZ constituie o procedură bugetară care conduce la restructurarea întreprinderii, fără să țină seama de trecut, reținând doar modulele într-adevăr utile.

Construcția bugetelor se face pornind de la zero, respectiv fără referință la suma realmente cheltuită în perioada precedentă, ci funcție de nevoia prezentă. Principalele obiective urmărite sunt: diminuarea nivelului cheltuielilor generale de administrație; alocarea optimă a resurselor disponibile; ameliorarea planificării; favorizarea schimbărilor în organizație.

O asemenea metodă este în contrast cu viziunea tradițională în care, la stabilirea bugetului pentru perioada următoare, există tendința să se pornească de la nivelul existent în anul precedent sau de la o reestimare a acestuia.[363]

---

[362] Deshayes C., *Contrôle de gestion, 2. Gestion previsionnelle et contrôle budgétaire,* AENGDE / CLET, Paris, 1991, p. 297-299

[363] Briciu S., *Contabilitatea managerială. Aspecte teoretice şi practice,* Editura Economică, Bucureşti, 2006, p. 358

Acest model trebuie să permită o planificare mai simplă a bugetelor, respectiv o mai bună luare a deciziilor şi o reducere a costurilor printr-o repartiţie mai adecvată a resurselor.

În loc de aranjări continue ale bugetului existent, se are în vedere reconsiderarea totală a activităţilor, priorităţilor şi reconstruirea unui ansamblu nou mai bun de alocări de resurse pentru anul bugetar care începe. BBZ constituie un „procedeu de planificare şi bugetare care solicită din partea conducătorului unui centru de decizie justificarea în detaliu şi de la origini (de unde şi denumirea de bază zero) a tuturor posturilor bugetului pentru care el are responsabilitatea şi oferă proba necesităţii efectuării oricărei cheltuieli".

Experimentat în primul rând într-o întreprindere consumatoare de cheltuieli indirecte (Texas Instruments), BBZ a structurat bugetul serviciilor funcţionale după modulele de decizie, în relaţie cu misiunile activităţii pentru care nu folosea delimitarea clasică.

Având în vedere procesul decizional, metoda BBZ presupune trei faze:

- descrierea fiecărei activităţi organizaţionale în luarea deciziilor;
- evaluarea şi clasificarea deciziilor în ordinea priorităţilor;
- alocarea resurselor bazate pe o ordine prioritară până la nivelul minim al cheltuielilor.

22.1. Principii şi obiective ale metodei BBZ

Principiul acestei metode are în vedere:

- să solicite fiecărui responsabil delimitarea activităţii în misiuni indispensabile şi misiuni suplimentare;
- să propună mijloace pentru fiecare misiune din cele două categorii;
- să justifice solicitările bugetare printr-o ierarhizare a misiunilor propuse, evaluarea lor în termeni de costuri şi avantaje relative a soluţiilor alternative.

Obiectivul central este acela de a corela mijloacele alocate unui serviciu drept contrapartidă la performanţele măsurate prin indicatori specifici. Pe fond, acest demers are în vedere tratarea cheltuielilor discreţionare drept mijloace atribuite proiectelor angajate în vederea realizării obiectivelor identificate, proiectelor uneori asimilabile constituirii activelor imateriale. Demersul conduce indirect la analiza oportunităţii misiunilor avute în vedere, ceea ce revine la definirea priorităţilor:

- cea mai mare facilitate acordată planificării;
- ameliorarea luării deciziilor;
- o mai bună repartizare a resurselor;
- reducerea costurilor.

În ansamblu, BBZ nu are nicio legătură cu „trezoreria bază zero" ce provine din gestiunea financiară sau cu teoria „zero defecte" ce provine din controlul de calitate.

BBZ constă în înlănţuirea previziunilor pe termen lung, mediu sau scurt

Scanned with OKEN Scanner

actualizate în fiecare an, funcţie de rezultatele realmente obţinute. Metoda are în vedere un control de gestiune care insistă în special asupra necesităţii de a regândi în fiecare nou exerciţiu vechile planuri şi bugete, prin adaptarea la noile situaţii.[364]

Printre *factorii de succes* ai unui astfel de demers menţionăm:[365]

- o etică în comunicarea obiectivelor şi refuzul de a hotărî concluzii înainte de începerea demersului;
- un anumit voluntarism cu o conştiinţă clară conduce la economii reale, respectiv la o mobilizare a ierarhiei pentru câştiguri potenţiale identificate. În astfel de condiţii se pot pune în discuţie anumite norme unitare;
- luarea în consideraţie a dimensiunii sociale şi anunţarea măsurilor în caz de reducere a efectivelor;
- utilizarea Legii 20/80 mai ales în sectoare cu mize semnificative şi capacitate de acţiune;
- o rigoare în demersul cu termene stricte pentru evitarea insuccesului şi creşterea calităţii;
- un instrument informatic necesar automatizării calculelor specifice.

22.2. Principalele obiective ale acestei metode sunt:

• **Reducerea cheltuielilor generale.** Este obiectivul cel mai urmărit de utilizatori. Adesea ei nu sunt gata să se lanseze într-o procedură atât de dificilă (mobilizarea multor persoane timp de mai multe luni, consultanţi exteriori) decât dacă rezultă economii substanţiale.

• **Realocarea ansamblului resurselor disponibile.** Scopul final este ameliorarea productivităţii, cu economii bugetare la prestaţii egale sau prin ameliorarea acestora fără creşterea bugetului sau chiar prin combinarea celor două. Cu alte cuvinte, se va renunţa la activităţi paralele şi la anumite resurse destinate unor activităţi inutile pentru a fi alocate activităţilor vitale.

• **Ameliorarea planificării.** Atunci când direcţia generală a difuzat cadrelor coordonatele dezvoltării strategice, utilizarea BBZ permite dezvoltarea unor programe de acţiune, valorificate din punct de vedere financiar. Acest rol activ în aplicarea strategiei trebuie să sporească motivarea pentru îndeplinirea obiectivelor. BBZ serveşte într-o anumită măsură drept curea de transmisie între direcţia generală şi situaţia de pe teren.

• **Favorizarea schimbărilor în organizaţie.** Cadrele intermediare devin agenţi activi ai schimbării, deoarece ei trebuie să elaboreze propuneri de reorganizare şi să concretizeze în planuri acţiunile exprimate în cifre.

---

[364] Mikol A., Stolowy H., *Cas practique de comptabilité analytique, contrôle de gestion et budgets*, 2e édition, CLET, Editions BANQUE, Paris, 1989, p. 135

[365] Galambert P., *Les nouveaux objectifs du contrôle de gestion, De la mesure de performances à l'intéressement aux resultats*, Editions d'Organisation, Paris, 1991, p. 90

Scanned with OKEN Scanner

22.3. Aplicarea BBZ

Principalele etape în aplicarea metodei sunt următoarele:

Delimitarea unității în centre de decizie

Activitățile caracteristice unui astfel de centru sunt următoarele:

- un ansamblu de activități, cu o finalitate unică, comună, care țin de un responsabil unic;
- un ansamblu de mijloace consemnate într-un buget;
- modalități actuale de a efectua activitățile (utilizarea mijloacelor).

Practic, un centru de decizie corespunde unui centru de cheltuieli sau unei subdiviziuni a unui serviciu. El cuprinde 5-10 persoane.

Prin delimitarea centrelor de costuri discreționare în centre de decizie în care se pot identifica finalitățile care permit descrierea producției fiecărui centru de costuri, se poate pune problema pertinenței și oportunității organizării acestuia.[366]

În privința creșterii, demersul BBZ utilizează paradigma organizațională clasică, deoarece prima etapă a analizei constă în delimitarea entității respective în „centre de decizie", definite drept ansamble cu o finalitate unică recunoscută și care țin de un responsabil unic.

BBZ poate fi considerat drept un mijloc rapid de reducere a cheltuielilor generale.

22.4. Stabilirea unei propuneri bugetare

Prin aceasta se definesc mijloacele dobândite pentru obținerea rezultatului dat (nivelul de servire).

Un nivel de servire este definit prin cantitatea și calitatea prestațiilor oferite de un centru de decizie.

Fiecare responsabil de centru de decizie trebuie să definească, funcție de finalitatea centrului său, nivelul de servire real.

Practic se vor determina trei nivele:

- nivelul minim sau 1 determină mijloacele minime, absolut necesare pentru asigurarea prestației;
- nivelul curent sau 2 este în general aproape de nivelul actual (într-o organizație care funcționează corect). Acest nivel de prestație este de dorit corect;
- nivelul de ameliorare sau 3 permite obținerea de prestații mai bune, dar care necesită mijloace suplimentare.

---

[366] Bouquin H., *Les fondements du contrôle de gestion, Que-sais-je?,* Presses Universitaires de France, Paris, 1994, p. 110-111

Scanned with OKEN Scanner

22.5. Căutarea sistematică a opțiunilor

Este vorba despre inventarierea diferitelor moduri de a obține un rezultat pentru un nivel dat. Prin definiție, opțiunile sunt exclusive unele față de celelalte (paza poate fi asigurată de salariații întreprinderii sau de o întreprindere specializată) și se va reține cea care este mai bună (conform criteriilor economice, dar și funcție de compatibilitatea cu strategia). Astfel, responsabilii centrelor de decizie vor studia mai multe soluții, vor evalua costul lor și vor face o alegere, justificând respingerea altor acțiuni.

22.6. Clasificarea opțiunilor

La fiecare nivel ierarhic opțiunile sunt clasificate în ordinea de prioritate descrescândă. Astfel, pentru un centru de decizie opțiunea de nivel 2 nu poate veni decât după opțiunea de nivel 1. Dar opțiunea de nivel 3 a unui centru vital pentru întreprindere poate fi clasificată înainte de opțiunea de nivel 2 a unui alt centru mai puțin important.

De fiecare dată când se urcă de la un nivel în ierarhie, responsabilul va avea dublă sarcină:

- consolidarea propunerilor de nivel inferior;
- eventual punerea în discuție a clasamentului de nivel inferior funcție de priorități.

Desigur, acest proces nu este liniar ci iterativ și face posibil un dialog între responsabilii diferitelor nivele.

22.7. Alocarea resurselor și punerea în operă

Conducerea generală determină suma resurselor pe care le poate aloca pentru finanțarea cheltuielilor generale. Nivelul fiind astfel fixat, sunt selecționate opțiunile în vederea realizării prestațiilor promise cu bugetele alocate (programele de acțiune au fost deja elaborate în timpul punerii la punct a programelor bugetare, ceea ce facilitează și face mai rapidă execuția).

Pentru fiecare activitate independentă, se poate întocmi un deviz decizional. Devizul decizional poate lua diferite forme și comportă un anumit număr de elemente indispensabile.

Ele se pot prezenta astfel:

Titlul devizului	Data
Direcția:	
Departament:	
Service	
A. Rațiunea de a fi a activității	- enunțarea pe scurt a responsabilităților principale ale serviciului.
B. Beneficii sau avantaje obținute de întreprindere	

Scanned with OKEN Scanner

C. Rezultatele neaprobării devizului	- consecinţe interne sau externe ale abandonării activităţii şi a afectării mijloacelor financiare altor proiecte. Este vorba în fapt de cheltuieli economisite şi se suprimă activitatea.
D. Resursele umane şi financiare necesare	- nivelul minim al resurselor sub care centrul nu ar mai putea continua să-şi exercite activitatea.
E. Nivelele posibile de activitate	- nivelul real actual, precum şi costurile corespondente; - nivelul suplimentar, obiectul devizului.
F. Alte modalităţi pentru îndeplinirea obiectivelor	

Figura nr. 22.1. - Devizul decizional

Devizul decizional este de fapt o cerere pentru alocare de fonduri în scopuri bugetare. Clasificarea devizelor se face funcţie de ordinea de prioritate determinată de direcţia generală în planul său strategic.

22.8. Dificultăţile de aplicare a BBZ[367]

Fazele preparatorii lansării unei operaţii BBZ sunt următoarele:

- informarea asupra operaţiei;
- delimitarea centrelor de decizie şi alegerea responsabililor acestor centre;
- definirea unei proceduri BBZ adaptată întreprinderii şi elaborarea unui manual în acest sens;
- componenţa echipei BBZ (în general mixtă, compusă din cadre ale întreprinderii şi consultanţi), coordonatorul de proiect;
- lansarea operaţiei BBZ în timpul unei sesiuni de câteva zile, în scopul de a motiva şi forma responsabilii centrelor de decizie şi de a lansa analize pe care ei vor trebui să le efectueze.

Această metodă comportă un anumit număr de limite:[368]

- *dificultatea procedurii:* aplicarea dură, timp de mai multe luni (în general de la 4 la 6). Pentru a face faţă acestui inconvenient anumite întreprinderi au adoptat „sunset concept" (principiul apusului de soare): analiza va fi susţinută trei sau patru ani;
- *rezistenţa psihologică:* toate cadrele nu sunt în mod obligatoriu gata să se supună presiunilor. Este facilă situaţia la nivelul 1, în scopul de a păstra ceea ce s-a dobândit, avându-se în vedere alternative fanteziste;
- *existenţa unui cost ridicat pentru ameliorări minore:* dacă singurele rezultate vizibile ale operaţiei sunt nesemnificative, se înţelege resentimentul unor cadre care au investit mult timp în operaţia respectivă.

BBZ a constituit o primă încercare pentru stabilirea unei corelaţii între mijloacele alocate şi prestaţiile propuse, în scopul aprecierii mai bune a rezultatelor

---

[367] Alazard Cl., Separi S., *Contrôle de gestion,* 2e édition, Dunod, Paris, 1994, p. 646

[368] Mikol A., Stolowy H., *Cas practique de comptabilité analytique, contrôle de gestion et budgets,* 2e édition, CLET, Editions BANQUE, Paris, 1987, p. 135

Scanned with OKEN Scanner

obținute. În același timp, BBZ poate evidenția necesitatea unei noi activități.

Dar această metodă prezintă avantaje indiscutabile:

- *ea permite fundamentarea mai bună a misiunilor.* Fiecare decizie trebuie justificată pornind de la zero (ca și în situația de la creare), ținând seama de necesitatea cheltuielilor înscrise în buget;

- *noțiunea de rezultat (calitatea prestațiilor) a făcut un pas înainte față de cheltuiala de efectuat;*

- *la nivelul unităților funcționale, ea permite înțelegerea reglării procedurale,* care face să intervină persoane de nivel ierarhic diferit. Responsabilul este cel care ia decizia finală, iar discuția se poate justifica. În acest sens ea este consensuală;

- punând *accentul pe aval,* pe faptul că lucrătorii funcționali au clienți interni, acest demers are în vedere *identificarea relațiilor clienți-furnizori,* pentru a stabili valoarea unei activități și a progresa utilizând mai bine resursele disponibile și a evita orientarea spre simpla reducere a costurilor.

BBZ este primul instrument de gestiune bazat pe analiza performanței structurii organizației. Conceptul a apărut în anii '60 ai secolului trecut la *Texas Instrument* și apoi a fost difuzat (urmare a articolului publicat în *Harvard Bussines Review*) în anii '70 la Xerox, și apoi în statul Georgia, înainte de a se folosi la nivel federal în S.U.A. Obiectivul metodei este de a corela mijloacele alocate serviciului oferit în contrapartidă. Acest obiectiv este descris prin indicatori care servesc drept bază pentru măsurarea performanței[369]. În fapt, BBZ constituie o procedură bugetară care restructurează întreprinderea fără să țină seama de trecut, nereținând decât modulele într-adevăr utile. Construcția bugetelor se face pornind de la zero, adică fără referință la sumele realmente cheltuite în perioada precedentă, ci funcție de nevoia prezentă. Demersul vizează tratarea cheltuielilor discreționare drept mijloace aferente proiectelor angajate în vederea îndeplinirii obiectivelor.

Modelul BBZ

Originalitatea modelului se referă în principal la necesitatea elaborării planurilor de acțiuni ale unității de decizie.

Principiul constă în:

- definirea unităților de decizie ale diferitelor activități exercitate de fiecare unitate, și ale resurselor exercițiului precedent;
- solicitarea fiecărui responsabil să-și delimiteze activitatea în misiuni indispensabile și misiuni propuse suplimentar;
- pregătirea bugetelor pornind de la previziuni și obiective globale;
- clasarea propunerilor bugetare funcție de obiectivele întreprinderii, sub restricția resurselor totale ale acesteia.
- pentru a evita obturarea centrelor de decizie, direcția calculează suma totală a resurselor alocate în cursul perioadei precedente și fixează partea acestor resurse (în procente) atribuită finanțării propunerilor bugetare ale viitoarei perioade prin

[369] Briciu S. și al. Contabilitatea și controlul de gestiune, instrumente pentru evaluarea performanței entității, Editura Aeternitas, Alba Iulia, 2010, p. 201

Scanned with OKEN Scanner

definirea unui prag critic.

Evaluarea BBZ

Avantajele subliniate de promotorii metodei (clarificarea misiunilor şi performanţelor serviciilor, cea mai bună adecvare a structurii la prioritățile strategice) nu pot fi obţinute decât în condiţiile unei reuşite prin depăşirea unor inconveniente importante.

Avantaje:[370]

• o mai bună cunoaştere a costurilor de fiecare centru de decizie;

• remontarea informaţiei de la bază;

• orientarea raţională a resurselor pe conducători cu negociere între aceştia şi angajaţi;

• economii.

Întreprinderile care au introdus practica BBZ, au făcut constatările:

- responsabilii gestiunii au perceput o creştere netă a calităţii informaţiei şi a circulaţiei acesteia între diferitele servicii de o parte, între acestea şi conducere, pe de altă parte;

- elaborarea BBZ a provocat o creştere a interesului pentru lucru a persoanelor implicate;

- folosirea BBZ ajută managerii la înţelegerea altor lucrări la fel de importante, ceea ce le permite situarea mai bună în întreprinderi şi evaluarea consecinţelor de neîndeplinire a uneia dintre sarcini.

Inconveniente

- dificultăţi: cea mai mare parte a lucrărilor administrative mai ales la început de activitate solicită întreprinderii delimitarea în mici unităţi de analiză (uneori o persoană), care elaborează propuneri bugetare pe care diferitele nivele ierarhice vor trebui apoi să le ordoneze;

- aplicarea diferită în caz de rigidităţi structurale (mijloacele suprimate de la o activitate trebuie efectiv raportate la alta);

- întoarcerea la rutină.

Aceasta este de fapt principala problemă:

- dificultatea impunerii noilor variante de la un an la altul, ajungându-se rapid la rutina noilor obiceiuri;

- în final, schimbarea regulilor de afectare a resurselor aduce câştiguri doar pe termen scurt. După eliminarea abuzurilor, toţi actorii utilizează noul sistem.

Companiile japoneze tind spre o nouă concepţie de producţie: *zero defecte*. Se urmăreşte astfel creşterea profitului prin reducerea costurilor aferente rebuturilor. Astfel se încurajează viitoare îmbunătăţiri ale calităţii şi nu reducerea unui anumit nivel de toleranţă.

Obiectivul acestui concept vizează o producţie fără defecte, fără deşeuri şi fără ajustări ulterioare.

---

[370] Tabără N., *Contabilitate şi control de gestiune, Studii şi cercetări*, Editura TipoMoldova, Iaşi, 2004, p. 253-254

Scanned with OKEN Scanner

O contribuție esențială în dezvoltarea acestei viziuni a avut-o americanul Philip Crosby, vicepreşedintele de calitate din cadrul I.T.T. New York, care pleacă de la ideea eliminării oricăror defecte sau ameliorări ulterioare. Studiile sale arată că nu fabricația de calitate duce la cheltuieli suplimentare, ci dimpotrivă, non-conformitatea cu exigențele cerute, fapt ce influențează îm mod considerabil costul global.

Cu standardul de lucru la zero defecte, Crosby provoacă o atitudine contradictorie legată de locul de muncă: acceptarea unei oarecare neglijențe, în unele domenii, exigențe spre perfecțiune în altele. Aceasta nu este decât o atitudine umană, căci perfecțiunea nu există.

Metoda „zero defecte" reprezintă un factor de ambiționare a oamenilor pentru a căuta perfecțiunea prin obiectivele fixate.

Modul de a gândi conform conceptului „zero defecte" nu este suficient pentru a rezolva problema abordată. Deşi calitatea în sine nu generează cheltuieli, greşeli din partea angajaților sunt inevitabile. Astfel se impune regândirea sistemului de lucru în aşa fel încât să compenseze lipsa de atenție a personalului, atunci când este cazul.

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 23

Contabilitatea şi controlul de gestiune în restructurarea organizaţională

Mutaţiile profunde ale contextului economic actual au condus la reanalizarea limitelor metodelor tradiţionale ale contabilităţii de gestiune. Instrumentele de diagnostic ale activităţilor şi proceselor specifice acestui domeniu, ABC şi ABM, pot fi utilizate în restructurarea organizaţională. În acest scop, se utilizează două logici[371] cu un suport total diferit:

- în logica de confort, atenţia principală este îndreptată spre optimizarea proceselor existente, fără schimbări strategice şi organizaţionale importante;
- în logica de restructurare, preocuparea principală este reconstrucţia procesuală permanentă şi optimizarea creării de valoare pentru organizaţie. În această perspectivă, restructurarea are sensul de a crea o nouă structură, a organiza pe baze noi, inclusiv rezultatul ei. Reorganizarea înseamnă organizarea din nou într-o altă manieră.

Adaptările structurale care se impun întreprinderilor sunt corelate cu mutaţiile economice şi financiare inevitabile.

Principiile de organizare[372] au modelat structura, gestiunea şi rezultatele

---

[371] Malo J.L., Mathé J.C., *L'Essentiel du contrôle de gestion*, Deuxième édition, Deuxième tirage, 2002, Editions d'Organisation, Paris, 2002, p. 237-255. Într-o lucrare de o excepţională importanţă ştiinţifică, autorii prezintă influenţele restructurării organizaţionale asupra contabilităţii şi controlului de gestiune, oferind o nouă viziune asupra măsurării performanţelor întreprinderilor.

[372] Călin O., Cârstea Gh., *Contabilitatea de gestiune şi calculaţia costurilor*, Editura Genicod, Bucureşti, 2002, p. 76-80, factorii care determină organizarea contabilităţii de gestiune şi a calculaţiei costurilor.

Scanned with OKEN Scanner

întreprinderilor de-a lungul secolelor al XIX-lea şi al XX-lea. Este timpul să renunţăm la aceste principii pentru a adopta altele noi.

Întreprinderile contemporane trebuie să se angajeze într-o misiune de reinventare radicală a modalităţilor de lucru. Fără aceasta, ele vor trebui să-şi închidă porţile[373].

Putem vorbi şi despre o altă metodă, Activity-based cost management (ABCM), ca măsură alternativă în activitatea de gestiune. Succesul acestei metode constă în calitatea informaţiilor pe care se bazează procesul decizional, implicaţiile relaţiei produs-client, implicaţiile funcţiei manageriale şi percepţiile conducerii asupra factorilor luaţi în considerare.

Un astfel de succes reprezintă o construcţie multidimensională, esenţial fiind modul de utilizare a datelor în luarea deciziilor, pentru a spori randamentul activităţilor entităţii.

Literatura de specialitate oferă mai multe concluzii privind factorii de succes ai ABCM, principali fiind însă suportul top managementului, precum şi utilizarea datelor în evaluarea performanţei şi a sistemelor de stimulare.

Implicaţiile ABCM se referă la:

- reducerea costurilor;
- profitabilitatea clientelei;
- evaluarea performanţei;
- formarea costurilor.

ABCM reprezintă o monitorizare a performanţei şi consolidare a activităţii, pentru a ajuta întreprinderile să nu intre în tranzacţii neprofitabile, să nu lanseze produse în pierdere sau să evite zone de piaţă sau clienţi nefavorabili. Un astfel de sistem trebuie să fie eficace şi să favorizeze deciziile strategice. ABCM se axează pe costurile indirecte şi cheltuielile generale ale entităţii şi susţine un mod de lucru performant. Managementul costurilor pe activităţi (ABCM) este un instrument de afaceri care poate fi folosit pentru a măsura costurile activităţilor de mediu, siguranţă şi sănătate (ES&H) şi costul de dezvoltare şi livrarea de produse ES&H şi servicii. În plus, datele referitoare la costuri şi de informaţiile ce rezultă din aplicarea ABCM pot fi folosite pentru a înţelege de ce aceste costuri există.

Conceptele, principiile şi nomenclatura asociate cu cele două componente ale ABCM-Activity-Based Costing (ABC) şi gestionarea pe activităţi (ABM), fac în prezent obiectul unor ample studii, cum ar fi utilitatea ABCM privită ca un instrument pentru gestionarea departamentelor şi programelor ES&H.

Obiectivul fundamental al unor astfel de programe este de a asigura sănătatea şi siguranţa lucrătorilor şi de a preveni degradarea mediului, probleme complexe ce pot fi gestionate de către manageri prin utilizarea instrumentelor moderne de management, care includ şi aspecte ce ţin de bugete.

---

[373] Glynn J.J., Murphy M.P., Perrin J., Abraham A., *Accounting for Managers*, Third Edition, Thompson Learning, London, 2003, p. 496-522. Capitolul 19 – Business reorganization (reorganizarea afacerilor. Operaţiunile respective privesc în primul rând investiţiile. Se au în vedere: - cauzele reorganizării; - avantajele şi dezavantajele strategiilor şi proceselor de achiziţii; - demersurile de evaluare; - schemele reconstrucţiei capitalului.

Scanned with OKEN Scanner

23.1. Contabilitatea şi controlul de gestiune, factori de influenţă în reconstrucţia organizaţională

23.1.1. Restructurarea organizaţională în condiţiile normalizării contabile internaţionale

În condiţiile desfăşurării procesului de normalizare contabilă internaţională, întreprinderile se adaptează şi anticipează schimbările pentru a-şi asigura supravieţuirea şi dezvoltarea performanţelor. Ele reorganizează utilajele, abandonând unele sectoare de activitate, reducându-şi resursele prin închideri de sedii, transferuri sau reduceri de efective.

Provizionanele pentru restructurare

Operaţiunile de restructurare sunt în general, destul de dificile, deoarece modifică semnificativ sfera de activitate a întreprinderilor, de unde şi modalitatea în care acestea se desfăşoară. Abandonarea de activităţi, închiderea unor locaţii, delocalizarea oricărei părţi a producţiei, sunt cu atât mai mult operaţii de această natură. O secţiune întreagă a IAS 37 consacră maniera în care trebuie interpretate regulile generale de constituire a provizioanelor pentru restructurare.

Acest standard preconizează condiţiile care trebuie îndeplinite pentru a exista o obligaţie implicită de restructurare. În primul rând trebuie ca operaţia să fi făcut obiectul unui plan formalizat şi detaliat care precizează cel puţin:

- activităţile respective;
- principalele locaţii afectate;
- localizarea, funcţiunea şi numărul aproximativ de salariaţi de indemnizat;
- cheltuielile de angajat;
- data la care planul va fi pus in aplicare.

Este necesar ca întreprinderea să fi început să aplice planul menţionând principalele caracteristici ale persoanelor care se ocupă cu activităţile respective, în perioada în care restructurarea va fi efectiv realizată.

Aceste restricţii vizează să evite ca proiectele de restructurare să fie prilejuri de a se constitui provizioane excesive.

IAS 37 precizează că provizionul trebuie limitat la cheltuielile directe legate de restructurare[374], adică cele care sunt în acelaşi timp:

- provocate de restructurare;
- şi nelegate de activităţile viitoare ale întreprinderii.

Sunt astfel excluse din provizion:

- costurile de reconversie sau de mutare a personalului;
- cheltuielile de marketing;
- investiţiile în noile sisteme şi reţele de distribuţie;
- şi bineînţeles, eventualele pierderi viitoare de exploatare.

---

[374] *Standarde Internaţionale de Raportare Financiară (IFRS), inclusiv Standardele Internaţionale de Contabilitate (IAS) şi interpretări la 1 ianuarie 2011*, Bucureşti, Editura CECCAR, 2011.

Scanned with OKEN Scanner

Proiectele de restructurare sunt utilizate pentru influenţarea rezultatelor. Noua echipă de conducere provizionează destul de des sume importante pentru a face faţă dificultăţilor restructurării. Aceste sume apar drept consecinţă unei rele gestiuni a conducătorilor precedenţi. Avantajul pentru noua echipă este faptul că excesul de provizion va putea fi anulat în următorii ani, ceea ce va ameliora cu atât mai mult rezultatul gestiunii. Neputând interzice provizioanele pentru restructurare deoarece acestea ar fi contrare principiilor contabilităţii care solicită ca o cheltuială să fie contabilizată din momentul în care devine probabilă, IASB a vrut cel puţin să evite ca operaţiile proiectate să fie descrise cu precizie şi să fie comunicate persoanelor respective. Aceste dispoziţii ar trebui să determine schimbarea deciziei deoarece o întreprindere care nu are intenţia să aplice planul de restructurare va avea o imagine negativă.

23.1.2 Diagnosticul organizaţiei

După finele secolului al XIX-lea diagnosticele organizaţionale sunt orientate spre control, cu demersuri experimentale şi punctuale. După mai multe zeci de ani, metodele contabilităţii şi controlului de gestiune au fost formalizate şi au devenit instrumente moderne de management (BBZ, analiza valorii).

Metodele empirice şi punctuale ale experţilor (consultanţilor)

Consilierii în strategie intervin adesea în controlul cheltuielilor generale a căror creştere nu poate fi oprită prin sistemul bugetar, din mai multe motive:

- *psihologice*: este vorba de un mediu specific managerilor. Reducerea cheltuielilor generale, înseamnă adesea reducerea confortului (deplasări, secretariat, etc.);
- *contabile*: cheltuielile sunt diluate prin chei de repartizare. În acest sens trebuie avute în vedere la bazele de repartizare;
- *factorul organizaţional*: datorită caracterului imaterial al produsului tratat – informaţia – munca administrativă este greu de analizat. Funcţiunea de producţie se referă la legătura standardizată dintre intrări şi ieşiri. Pentru aceste motive, rezultatul controlului, reducerea cheltuielilor generale, conduce la reorganizare.

Schema generală de cercetare

Diagnosticul se bazează pe cheltuielile generale. Fiecare etapă este importantă:

- definirea clară a misiunii serviciilor;
- analiza-diagnostic a serviciilor în cauză[375];
- determinarea mizelor (conflicte eventuale, jocuri de putere);
- concepţia noii organizări;
- aplicarea (proceduri, formarea personalului);

---

[375] Iqbal M.Z., *International Accounting, a Global Perspective*, Second Edition, South-Western, Thomson Learning, Cincinnati, 2002 (autorul prezintă în special aspecte privind validitatea informaţiilor financiare şi a caracteristicilor calitative: fiabilitatea, oportunitatea, limbajul şi terminologia, diferite curente ale domeniului, inclusiv diferitele formate ale situaţiilor financiare. Analiza acestor situaţii se bazează pe metodele indicilor financiari internaţionali.

Scanned with OKEN Scanner

• urmărirea şi adaptarea eventuală.

Nu trebuie să considerăm că orice lucru este în regulă din momentul în care este concepută noua organizare. Aplicarea şi adaptarea sunt esenţiale.

Orientările

Toate propunerile în materie de reorganizare se referă la câteva orientări generale. După definirea misiunii, ameliorarea eficienţei se face prin suprapunerea serviciilor inutile, prin raţionalizarea şi reducerea personalului excedentar.

Sunt avute în vedere sistematic următoarele tipuri de acţiuni:

- suspendarea procedurilor şi lucrărilor inutile: prin standardizarea operaţiunilor, dezvoltarea gestiunii prin excepţie;
- reducerea circulaţiei informaţiilor;
- raţionalizarea proceselor;
- reducerea arhivării, deoarece aceasta sporeşte suprafaţa ocupată şi timpul de căutare;
- evaluarea cheltuielilor de lucru real;

23.1.3. Analiza valorii

Deşi constituie o metodă mai veche decât BBZ, analiza valorii prezintă totuşi un caracter mai evoluat care prefigurează restructurarea, reorganizarea. Esenţa metodei constă în considerarea produsului ca o combinaţie de funcţiuni, un ansamblu de piese. Ea a fost elaborată în 1947 în S.U.A. de către L.D. Miles. Prin intermediul metodei se analizează produsul şi se caută ameliorarea acestuia în vederea creşterii utilităţii sale, prin diminuarea costului. Metoda caracterizată prin competitivitate organizată şi creativitate vizează satisfacerea nevoii utilizatorului pe baza unui demers specific de concepţie funcţională, economică şi pluridisciplinară.

Aceasta duce la o reconcepere totală a produsului, prin fărâmiţarea costurilor. *Pierre Lauzel* şi *Henri Bouquin* descriu procesul de analiză a valorii[376], prin evaluarea exhaustivă a funcţiilor îndeplinite de un obiect, un document, o procedură, care măsoară costul fiecărei funcţiuni, prin întocmirea unui bilanţ, care preconizează reducerea la strictul necesar a funcţiunilor în cauză[377].

Obiectivele analizei valorii:

▪ îndeplineşte mai multe funcţiuni, fiind un instrument de:

- ameliorare, cu scopul mai bunei satisfaceri a clientului, propunând funcţiuni mai adecvate nevoilor;
- economie, ea cautând să scadă costul total al unui produs;
- inovare, prin analiza produsului şi căutarea unor ameliorări din alte puncte

---

[376] Lauzel P., Bouquin H., *Comptabilité analytique et gestion*, 4e édition, Editions Sirey, Paris, 1985, p. 296-304. Colectivul de autori care a reprezenatat îmbinarea experienţei şi prestigiului cu originalitatea punctelor de vedere privind modernizarea contabilităţii de gestiune, tratează problematica analizei valorii adăugate pe centre de responsabilitate.

[377] Bouquin H., *Contabilitatea de gestiune*, Traducerea şi studiu introductiv, Tabără N., Editura TipoMoldova, Iaşi, 2004, p. 101

Scanned with OKEN Scanner

de vedere decât cele prevăzute.

▪ ocazionează o dinamică a organizaţiei care:

- necesită o stare de spirit de deschidere şi comunicare.

În această privinţă reuniunile nu sunt considerate confruntări, ci permit realizarea unui consens şi a unui interes comun;

- permite eliminarea compartimentării interne a organizaţiei.

Metoda

În sprijinul conceperii produselor, în 1950 se creează Society of Analysis Value Engineer – SAVE. Această mişcare de analiză a valorii se difuzează cu rapiditate în ţările dezvoltate.

Analiza funcţională consideră produsul un ansamblu de funcţiuni şi nu un ansamblu de piese şi distinge:

- funcţiunea principală;
- funcţiunile secundare;
- restricţiile (siguranţa electronică, etc.).

Costul fiecărei funcţiuni este determinat în scopul de a orienta cercetarea spre realizarea de economii. Analiza funcţională respectă un plan de lucru detaliat:

- nu trebuie uitată nicio funcţiune;
- trebuie ţinut seama de termene (amânări);
- atunci când economiile aşteptate sunt considerabile: cea mai mare parte a costurilor unui produs este angajată de la concepţie chiar dacă ele sunt suportate mai târziu (de la fabricaţie sau de la utilizare). Conform analiştilor, între 80-90% din costurile totale ale unui produs pe toată durata de viaţă sunt determinate după concepere (care implică investiţii complementare şi fixează definitiv cea mai mare parte a operaţiilor de efectuat pe produs), în timp ce conceperea necesită între 10 şi 20 % din costurile totale.

Lucrul în grup este esenţial pentru a trece de la concepţia produs/piese la concepţia produs/funcţii. Cercetarea creativă nu se poate face decât prin reuniuni de brain-storming care regrupează persoane foarte diverse:

- din cadrul întreprinderii (diferite servicii cu diverse calificări);
- sau exterioare (furnizori, clienţi).

Etapele de lucru acestui demers sunt: formularea problemei, cercetarea informaţiei, analiza şi cercetarea ideilor, propunerea soluţiei, urmărirea acţiunii şi controlul realizării.

Rezultatele

Actualmente analiza valorii este foarte răspândită în industria de automobile, organizarea administrativă, arhitectură, lucrări publice. Ea constituie un adevărat instrument de gestiune care are drept obiectiv depăşirea obişnuinţelor şi afectarea managerilor cu activitate de excepţie.

Scanned with OKEN Scanner

Concluzii

Neputința sistemelor clasice (standarde, bugete) de a reduce costurile generale şi pe cele ale produselor, a generat dezvoltarea unor metode de administrare a costurilor, prin schimbarea viziunii despre întreprindere (sau produs). Aceste metode caută să abandoneze cu totul un raționament în termeni de utilizare a mijloacelor, pentru a da întâietate misiunii serviciului sau produsului. Ele sunt astfel deschise restructurării organizaționale.

23.2. Schimbarea radicală

Partizanii restructurării organizaționale *Hammer şi Champy*, preconizează schimbarea radicală, respeciv reinventarea întreprinderii, deoarece, în această opinie, întreprinderea fondată pe diviziunea muncii nu poate servi în mod convenabil clientul pentru a suporta concurența. Delimitarea muncii în sarcini nesemnificative, reprezintă o sursă de eficacitate. Ele afectează autoritatea şi responsabilitatea serviciilor administrative care controlează unitățile de dimensiuni mari. Aceste unități se opun schimbării modului de funcționare, principiilor de organizare şi structurilor de-a lungul deceniilor.

Este necesară o analiză fundamentală şi o redefinire radicală a proceselor operaționale pentru obținerea de câştiguri importante în performanțele critice privind costurile, calitatea, serviciul şi rapiditatea proceselor.

23.2.1. O analiză fundamentală

Metodele ABC, ABM, BBZ, Analiza Valorii şi Restructurarea Organizațională, prezintă idei de aceeaşi natură:

1. *„pentru ce facem ceea ce facem ?"*, care înseamnă relația cu strategia şi performanțele[378];
2. *„pentru ce facem cum o facem ?"*, care constituie reflecțiile despre eficacitate şi economie, extinse la modalitățile de organizare ale întreprinderii.

Renunțarea la vechile modalități „de a face mai mult cu mai puțin" reprezintă un prim pas, însă reconfigurarea organizațională este mai ambițioasă decât o simplă reorganizare. Nu este vorba de ameliorarea proceselor existente, ci de renunțarea la acestea şi înlocuirea cu elemente noi.

Remodelarea proceselor

Sensul expresiei este simplificarea proceselor, utilizând toate capacitățile oamenilor şi noilor tehnologii ale informației.

---

[378] Pfaff D., *Value-Based management and Performance Measures: Cash-Flow versus Accrual Accounting*, în Leuz Ch., Pfaff D., Hapwood A. – *Economics and Politics of Accounting, International Perspectives on Research, Trends, Policy and Practice*,, Oxford University Press, 2004, p. 81-102

Scanned with OKEN Scanner

Simplificarea presupune

- regruparea mai multor posturi într-unul: absența discontinuității elimină erorile, întârzierile și dublurile;
- luarea deciziilor de câțiva operatori mai calificați, capabili de a supraveghea, controla, coordona (ceea ce elimină o bună parte din munca ierarhiei, controale și pontaje). De asemenea, evaluările acestora privesc din ce în ce mai mult performanțele proceselor. Managerii, supervizorii, pot deveni animatori;
- prin ordonarea naturală a sarcinilor unui proces și înlănțuirea activităților efectuate de diverși operatori specializați, se pot reduce considerabil amânările în raport cu procesul care corelează operatorii.

Limitele întreprinderii nu sunt considerate frontiere pentru proces.

Externalizarea anumitor sarcini sau etape trebuie considerate naturale, ceea ce permite o execuție sau o prestare mai bună;

Utilizarea capacităților oamenilor

Posturile devin mult mai responsabile și mai autonome. Întreprinderile care aplică demersul de reorganizare, restructurare, au în vedere ca salariații să respecte regulile. Ei trebuie să aibă convingerea că lucrează pentru clienții lor, și nu pentru patroni. În acest mod se observă importanța procesului de recrutare și recompensare, prin care se urmărește remunerarea în special după performanțe.

Transformarea întreprinderii

Activitățile economice actuale sunt dominate de internaționalizarea piețelor, care generează o competiție severă și obligă întreprinderile să scadă costurile, să inoveze permanent, să se restructureze.

Adaptarea schimbării și a operațiunilor, la ritmul reorganizării au devenit elementele esențiale ale performanței și supraviețuirii întreprinderilor.

Exigența este sporirea capacității de răspuns și reactivitatea întreprinderii față de caracteristicile esențiale: oportunitatea, calitatea, cantitatea și costurile. Aceasta presupune:

- o mobilizare a forțelor (management participativ, consens, cercuri de calitate, etc.) care fac apel la creativitate, inovație, motivația personalului;
- o reorganizare a structurilor și modalităților de producție (JIT – fluxuri, reducerea și eliminarea stocurilor);
- utilizarea noilor tehnologii, în special în domeniul informării (sisteme de informare integrate, sisteme de comunicare).

Pentru a răspunde acestor provocări, întreprinderea secolului XXI procedează la o schimbare fundamentală. Ea construiește sisteme de informare necesare pentru corelarea funcțiilor între ele și pentru procurarea datelor necesare, aducând într-o situație profitabilă revoluția tehnologică, prin utilizarea posibilităților tehnice pentru:

- mobilizarea expertizei, priceperii și experienței persoanelor;
- crearea grupurilor care funcționează prin afinități;
- permite o viziune segmentată a problemelor și soluțiilor prin desfășurarea de reuniuni;

Scanned with OKEN Scanner

• favorizează inovația.

Multe alte forme noi de reprezentativitate, se bazează pe competență, multiculturalitate, libertate de expresie.

Domeniile majore care se deschid pentru transfomarea întreprinderii sunt:

• sistemele de informare;
• strategia;
• resursele financiare;
• resursele umane;
• procesele de lucru.

Pentru ca astfel de procese de transformare să aibă o bună deschidere, este necesar ca întreprinderile să fie dotate cu mecanisme de administare adecvate, pentru a putea conduce cu succes mai multe proiecte în paralel, cu un rol foarte important în problematica schimbării.

Schimbarea paradoxală

Restructurarea organizațională are în vedere o schimbare paradoxală din mai multe puncte de vedere:

- atunci când se utilizează o viziune a întreprinderii bazată pe portofoliul de cunoştinţe şi competenţe îmbogăţite printr-o experienţă organizaţională de lungă durată, este necesară o anumită stabilitate cu accent pe multiplele avantaje ale unei schimbări radicale;
- demersurile de ameliorare şi schimbare a proceselor solicită o implicare puternică a partenerilor. Aceasta înseamnă participarea lor la propria excludere.

Fără a putea înlătura aceste paradoxuri există două orientări:

• opoziția ameliorare/schimbare nu este atât de brutală pe cât ar vrea să ne convingă cei care încearcă restructurarea organizațională aşa cum o sugerează metoda *Kaizen costing*;

• implicarea partenerilor va depinde de reprezentarea întreprinderii, prin instrumentele de gestiune.

Kaizen costing: ameliorare sau schimbare ?

Kaizen costing constă în căutarea ameliorării permanente a costurilor. Este vorba despre un demers critic, gradual prin care se continuă ameliorarea care constituie esența managementului japonez[379] prin demersurile JIT şi TQM.

În procesul de stabilire a standardelor sau a bugetelor pornind de la costurile ţintă, numeroase întreprinderi propun reducerea costurilor adiționale. Aceasta presupune reflectarea efectelor curbei de experienţă şi a creşterii volumelor produselor. Spre exemplu, la Daihatsu, costul ţintă serveşte drept bază bugetului primului an de producţie, dar este etalat pe toate lunile în proporția obiectivului pe termen scurt. În anii următori, realizarea precedentă serveşte drept punct de plecare pentru care determină o dinamică de reducere a costului pe timpul întregii durate de producţie.

---

[379] Mitchell F., Salafatinos C., *Modern Management Accounting Developments*, Financial Times, Pitman Publishng, London, 1997, p. 19

Scanned with OKEN Scanner

Aplicarea metodei *Kaizen costing* nu este influenţată de sistemul contabil al costurilor standard, care prin insuficienţele tehnice are în vedere percepţia clasică a gestiunii costurilor. Conceptul de cost ţintă există în occident, în industria aeronautică unde se desfăşoară activităţi de control, cu o relativă necunoaştere a demersurilor de reducere a costurilor.

Ameliorarea continuă obligă la dotarea fiecărui centru de decizie cu indicatori de progres. Misiunea asumată a acestor indicatori este de a informa asupra acţiunilor de ameliorare în curs şi nu măsurarea rezultatului în raport cu o normă statică. Ele constituie baza formalizării planurilor de acţiune de către responsabili. Atunci când aceştia evaluează nivelele de performanţă[380] ei se bazează pe planuri de acţiune, pe elemente de progres deja îndeplinite. Noii indicatori nu sunt permanenţi. Prin adaptarea la noile priorităţi care se deschid apar noi indicatori eficace, pertinenţi, fideli.

Schimbările semnificative

Demersul diminuării costurilor se sprijină în mod normal pe indicatorii utilizaţi pentru definirea costului ţintă. Această presiune poate ajunge la repunerea în discuţie a proceselor. În întreprinderile japoneze, obiectivul fixat pentru reducerea costurilor poate fi foarte important (20%), cu un efect anunţat faţă de manageri şi personal. Trebuie căutate şi acceptate toate modificările semnificative ale proceselor, care se finalizează cu restructurarea organizaţională.

O schimbare importantă în cadrul proceselor de producţie, odată cu modernizarea tehnologiilor, constă în utilizarea în tot mai multe întreprinderi a unui sistem de control automatizat al procesului de fabricaţie, cunoscut sub denumirea de *computer-controlled manufacturing systems*. Utilizarea tehnologiilor pentru controlul echipamentelor de producţie, creşte flexibilitatea şi acurateţea procesului de producţie. Un astfel de control oferă un avantaj important pentru ceea ce presupune competiţia în contextul globalizării, cu un efect semnificativ asupra formării costurilor produselor. Astfel de investiţii schimbă atât calcul costurilor fixe cât şi a celor variabile. Când utilajul este înlocuit de forţa de muncă, costurile fixe cresc, iar cele variabile scad.

23.2.2. Reprezentarea întreprinderii conform instrumentelor de gestiune

Cum să acceptăm schimbarea dacă reprezentarea întreprinderii are numai un caracter financiar şi este căutată crearea de valoare pentru acţionari? Cum să acceptăm schimbarea dacă organizaţia (privată sau publică) este în declin sau perdantă, dacă principalul său obiectiv este continuitatea?

Reprezentarea întreprinderii prin instrumente de gestiune este esenţială pentru motivarea personalului:

- ameliorarea performanţelor trebuie să fie vitală pentru întreprindere[381];

---

[380] Courtois A., Pillet M., Bonnefous-Martin Ch., *Gestion de production*, 4e edition, Editions d'Organisation, Paris, 2004, p. 369-373. Caracteristicile esenţiale ale indicatorilor de performanţă.

[381] Iqbal M.Z., *Op. Cit.*, p. 298-308

Scanned with OKEN Scanner

- ea trebuie să fie posibilă.

Referința externă este considerată o ameliorare a concurenței. Ea poate conduce la redefinire prin reprezentarea întreprinderii ca o rețea de activități și un sistem de alertă (anticiparea degradării anumitor procese sau a performanței), dar comportă și posibilitatea de a conduce acțiuni de ameliorare și schimbare. Asemenea acțiuni sunt indispensabile pentru întreprinderile din sectoarele care nu cunosc încă impactul concurenței mondiale sau a evoluției tehnologice rapide. Ele nu sunt încă posibile în organizațiile în care personalul nu a fost recrutat și format în perspectiva adaptărilor continue. Entitățile au nevoie în viitor de un nucleu de personal permanent care dispune schimbări de procese care vor acționa mai ales în defavoarea personalului mai puțin calificat.

Organizațiile publice prezintă în situațiile financiare anuale o secțiune numită Management Discussion and Analysis (MD&A). Scopul este de a oferi o explicație privind obținerea rezultatelor financiare trecute și perspectivele sale viitoare.

În acest sens, MD&A oferă investitorilor informații complete, corecte și echilibrate pentru a-i ajuta să decidă dacă să investească într-o entitate. MD&A descrie de regulă poziția de lichiditate a companiei, resursele de capital, rezultatele operațiunilor sale, subliniind cauzele modificărilor semnificative în elementele situațiilor financiare (cum ar fi deprecieri ale activelor și costurile de restructurare), evenimente mai puțin obișnuite sau rare, tendințele pozitive și negative, efectele inflației, riscurile interne și de pe piața internațională[382].

23.2.3. Gestiunea schimbării

Punerea în funcțiune a unui nou sistem informațional modificat profund, în condițiile restructurării organizaționale a întreprinderii, are în vedere maniera de lucru și obiceiurile personalului.

Este necesară adăugarea unui program de schimbare trebuie să clarifice și să planifice evoluțiile necesare ale ansamblului de competențe, care să creeze un mediu în care colaboratorii, vor putea aplica schimbările necesare, pentru a produce o nouă valoare pentru sistemele respective, destinate să ajute activitatea de dezvoltare[383].

Adevărata schimbare presupune că un număr important de persoane aderă la aceasta. Reușita schimbării trece dincolo de aplicarea tehnicilor de conduită și de luarea în considerație a aspectelor economice.

Absența rezultatelor economice, pune în pericol un program de schimbare bazat numai pe factori de cultură și de comportament. O schimbare operează numai asupra factorilor economici, care pot oferi avantaje nedurabile datorită rezistențelor. În acest context trebuie luate în considerație patru dimensiuni pentru a asigura o schimbare reușită și durabilă:

- *instituțională* – este vorba de a structura, defini și controla maniera în care

---

[382] Jiambalvo J., *Managerial Accounting 4th edition*, Wiley&Sons, USA, 2010, p. 283

[383] Tassin Ph., *Nouvelle excellence, nouvelle gouvernance*, în Balantzian G., *Tableaux de bord, pour diriger dans un context incertain*, Editions d'Organisation, Paris, 2004, p. 336-337

Scanned with OKEN Scanner

lucrează angajații;

- *politică* – resursele cheie echilibrează intern/extern liderii de opinie și forțele;
- *economică* – este vorba de a defini activitățile, procesele, tehnologiile și priceperile care se adaugă unei întreprinderi și clienților acesteia (procese operaționale, materiale, centre de servire etc.);
- *socială* – valori, comportamente, cultură, istorie.

Regulile practice pentru conducerea schimbării se referă la:

- fixarea unor obiective clare, accesibile și rezonabile;
- mobilizarea echipelor pe un proiect de întreprindere;
- construirea încrederii generează cooperare indispensabilă în gestiunea unor procese complexe. Aceasta constituie de fapt, spiritul de echipă;
- introducerea spiritului de inovație;
- învățarea comunicării la intern și extern.

Concluzii

Concepția statică și birocratică tayloriană acționează în mod constant în organizații. A ne baza numai pe metode de optimizare a proceselor riscăm să întărim procesele existente, adaptându-le noilor dimensiuni ale problemei. Logica schimbării ne arată că revenirea la o dezvoltare normală este adesea extrem de benefică în timpul crizelor.

Noile instrumente ale contabilității și controlului de gestiune pot declanșa crize în organizații. Aceste crize vor fi generale (reorganizare completă și trecătoare) sau limitate la câteva procese (reconfigurări locale), care nu afectează funcționarea altor sisteme.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 24

Tendințe actuale în evoluția controlului de gestiune

Întreprinderile mari, medii sau mici organizează control de gestiune. Acesta a devenit un limbaj comun tuturor managerilor. Funcționarea optimă a acestor întreprinderi este de neconceput fără această formă de control.

El constituie procesul prin care managerii se asigură că resursele sunt obținute și utilizate cu eficiență, eficacitate și pertinență, conform obiectivelor organizației și acțiunile în curs se desfășoară în condițiile unei strategii definite.[384]

Dezvoltarea controlului de gestiune a început din perioada anilor 1950-1960. Actualmente, întreprinderile cunosc o creștere fără precedent. Perioada se caracterizează printr-o puternică inflație de lungă durată.

Datorită inflației persistente problema principală o reprezintă creșterea foarte rapidă a cheltuielilor. Ideea de bază a controlului de gestiune a fost aplicarea metodei bugetelor și urmărirea cheltuielilor.

Demersul a fost eficace pentru bugetele de cheltuieli fixe, cheltuielile de cercetare-dezvoltare de infrastructură, de gestionare a vânzărilor, cheltuielile de conducere a producției, publicității, informaticii, cumpărărilor, etc.

Conceptele generale ale controlului de gestiune sunt în continuă schimbare. Respectarea formei și a procedurii au influențat îndeplinirea obiectivului.[385]

---

[384] Gervais M. , *Op. Cit.*, p. 20

[385] Bhimani Al., *Management Accounting in the Digital Economy*, Partea I, *Transformările contabilității și controlului de gestiune,* Partea 3, *Reorganizarea contabilității,* Oxford University Press, Oxford, New York, 2003.

24.1. Punctele forte ale controlului de gestiune

La origine, controlul de gestiune a fost promovat pentru controlul rentabilității întreprinderilor. Nu se cunoşteau marjele care erau greu de urmărit. În condițiile unei dinamici generale a cheltuielilor întreprinderile acceptau adeseori influențe asupra costurilor fără să le poată controla. Primul avantaj al controlului de gestiune a fost să ofere întreprinderilor un surplus de coerență. A devenit astfel posibilă urmărirea evoluției cheltuielilor. Aplicarea procedurilor de control bugetar a permis obținerea unui cont de rezultate care conținea informații reale şi relevante.

A fost posibilă stabilirea conturilor de exploatare pe familie de produse sau pe departament. Aceasta a însemnat un progres considerabil. Conturile de rezultat din contabilitatea de gestiune erau mai puțin utilizate. Metodele controlului de gestiune au devenit mai operative permițând efectuarea unor analize care au servit mai bine la înțelegerea modalităților în care se creează rezultatul întreprinderii. Ameliorarea cunoştințelor şi mecanismelor economice a reprezentat un progres important. Pentru prima dată, întreprinderile au putut elabora strategii de maximizare a rezultatelor bazate pe cifre fiabile. Datorită controlului de gestiune, întreprinderile au învățat să se protejeze în fața schimbărilor generate de viitor. În perioada anterioară era imposibilă prevederea adaptării la conjunctură. Construcția şi urmărirea bugetelor au permis managerilor să anticipeze piața şi principalii ei parametrii. Actualmente este posibilă construirea contului de exploatare al activităților. De asemenea, există capacitatea de a analiza cheltuielile şi veniturile care explică dimensiunea marjelor acestei activități.

Pentru obținerea unui rezultat era necesară urmărirea fluxurilor activităților, trecând prin diverse etape intermediare. Există fluxuri tip pe care întreprinderea se străduieşte să le urmărească. Anglo-saxonii vorbesc de *road-map*, care se poate exprima printr-o aşa-numită *foaie de parcurs*. Instrumentul informatic a permis dezvoltarea simulărilor şi a servit la generalizarea modelului de raționament condițional de tip: *„ce se întâmplă dacă...?"*. Acest demers a reprezentat un progres conceptual major. A fost posibilă analiza cheltuielilor întreprinderii conform diferitelor direcții de urmat, pe departamente, zone geografice, activitate, produs, familie de produse, procese, etc. Era suficient pentru aceasta o codificare convenabilă a ansamblului elementelor contabile. Controlul de gestiune a fost util pentru mai buna cunoaştere a activității întreprinderii. Urmărirea lunară a cheltuielilor, completată cu o analiză a vânzărilor permite o reacție imediată la orice deviere. În fața unei diminuări a activității sau a unei degradări a marjelor, întreprinderea este capabilă să găsească o soluție rapidă.

Procedura bugetară este un mijloc de a delega managementului o parte a responsabilităților. Conducerea firmei elaborează bugete, pe care le urmăreşte după executarea lor şi are responsabilitatea totală a gestiunii unui domeniu.[386]

---

[386] Salzman Cl., *Les transformations du contrôle de gestion*, în Balantzian G., (sous la direction), *Tableaux de bord. Pour diriger dans un context incertain*, Editions d'Organisation, Paris, 2005, p. 301-319

Scanned with OKEN Scanner

În final, controlul de gestiune devine un mijloc foarte eficace de organizare a delegărilor de putere. Se încredinţează o anumită sumă unei persoane responsabile şi periodic se întocmesc conturile de execuţie ale misiunilor. Este în fapt un mijloc de descentralizare a deciziilor. În acest mod controlul menţionat a permis urmărirea îndeaproape a operaţiunilor şi proiectelor, etc. Avantajele controlului de gestiune sunt evidente. Dintre acestea menţionăm:

- cunoaşterea marjelor pe familie de produse;
- analiza detaliată a cheltuielilor activităţii pe unitate;
- ameliorarea coerenţei întreprinderilor;
- adoptarea principiului închiderii lunare a conturilor;
- controlul operativ al activităţii şi urmărirea evoluţiilor economice;
- capacitatea de a estima orientarea întreprinderii;
- dezvoltarea modelelor de simulare pe întreprindere sau ramură şi a raţionamentelor de tip „ce se întâmplă dacă...?"
- creşterea responsabilităţii managementului firmei;
- urmărirea eficientă a operaţiunilor, proiectelor, etc.

Toate elementele menţionate au însemnat progrese indiscutabile, în funcţionarea întreprinderilor, chiar dacă uneori s-a constatat o tendinţă de îngreunare a procedurilor şi o creştere semnificativă a timpului utilizat de management pentru stabilirea bugetelor.

24.2. Bugetul şi contabilitatea de gestiune

Dezvoltarea controlului de gestiune s-a efectuat prin generalizarea folosirii bugetelor. Ele au devenit, în câteva decenii, principalul instrument de monitorizare a activităţii întreprinderilor. S-au elaborat bugete de cheltuieli pentru servicii, pe familii de produse sau tipuri de prestări, pe proiecte sau operaţiuni. De asemenea s-a elaborat bugetul ce corespunde cifrei de afaceri.

Întreprinderile au devenit competente în stabilirea bugetelor şi au dobândit o adevărată cunoaştere în materie. Se întocmesc bugete master, care constituie o sinteză pe structuri organizaţionale şi activităţi, ce reprezintă instrumente operative de planificare financiară pentru o perioadă dată.[387]

Importanţa acordată bugetelor a avut drept consecinţă indirectă reducerea tradiţională a costului complet. Conform dezvoltărilor contabilităţii de gestiune urmare a crizei din anii 1930, întreprinderile calculează şi urmăresc costul produselor pe care le fabrică. În acest scop ele utilizează un adevărat sistem de calculaţie a costurilor mai ales în industrie. Metodele folosite sunt greoaie, complexe şi solicită să fie încredinţate unor contabili specializaţi, diferiţi de cei care se ocupă de contabilitatea financiară. Contabilitatea de gestiune a fost supusă unui anumit număr de restricţii. Astfel, cifrele obţinute sunt greu de lecturat şi interpretat. Pentru a le utiliza în elaborarea deciziilor adoptate, este necesară

[387] Swain M.R., Albrecht S.W., Stice J. D., Stice E. K., *Management Accounting*, edition 3, Thomson South-Western, Mason, Ohio, 2005, p. 254-320

Scanned with OKEN Scanner

dobândirea unei cunoaşteri a metodelor acestei contabilităţi. Informaţia din acest domeniu se adresează la două categorii de utilizatori:

- celor care elaborează politicile, planurile strategice şi operaţionale;
- celor care planifică activităţile şi controlează operaţiunile.[388]

Cifrele respective nu sunt disponibile decât după o durată destul de lungă, uneori o lună după finele lunii în cauză pentru obţinerea rezultatelor aşteptate. În perioada analizată, mijloacele de calcul erau limitate. Cea mai mare parte a lucrărilor erau efectuate manual sau cu ajutorul echipamentelor electro-contabile sau mecanografice. Începând cu anii 1960, aceste tratamente au început să fie realizate cu ajutorul ordinatoarelor. Durata acestor prelucrări era destul de lungă. Abia în anii 1980, prin dezvoltarea microprocesoarelor, instrumentele s-au adaptat acestor tratamente.

Deşi erau precise şi logice, informaţiile contabilităţii de gestiune se obţineau post-factum fiind puţin utilizabile. Nu era posibilă elaborarea deciziilor eficiente pe baza lor. Ele au servit mai ales la urmărirea evoluţiei costurilor complete şi au determinat unităţile de producţie să le diminueze treptat. Acest neajuns reprezintă o limită importantă. El nu permite o viziune de ansamblu a activităţii întreprinderii. Este posibil de reconstituit un cost de exploatare analitic, pornind de la costurile complete şi de la cifrele de afaceri. Două tablouri ale controlului de gestiune au permis obţinerea unei viziuni de ansamblu a activităţii.

Se urmăreau cu atenţie produsele etalon. Responsabilii analizau costurile complete ale produselor şi trebuiau să justifice eventualele abateri. Astăzi aceste aspecte sunt în declin, chiar în industrie. Lor li s-a substituit demersul bugetar deoarece este mai puţin greoi şi mai reactiv. El este datorat acţiunii mai multor factori şi unei culturi industriale a managerilor. Aceştia nu au lucrat niciodată în unităţi de producţie. Ei şi-au început cariera în sediile sociale ale întreprinderilor pentru a se reintegra apoi direcţiilor generale ale marilor companii. Toată viaţa lor profesională nu s-au preocupat de problemele calculului costurilor complete. În schimb, ei au întocmit bugete şi au pus accentul pe acest demers.

În urmă cu 40-50 de ani, exista un mare număr de întreprinderi industriale. Actualmente industria reprezintă în general circa 15% din produsul intern brut, chiar dacă se adaugă sectoarele construcţiilor şi energiei. Serviciile întreprinderilor reprezintă 17% din PIB, dar o pondere însemnată o au şi serviciile oferite de bănci, instituţiile de asigurări, educaţie, sănătate, administraţie, etc. În aceste sectoare nu a existat tradiţie privind calculul şi urmărirea costului complet.

În anumite sectoare folosirea termenului de cost este chiar nepotrivită. Administraţia, care este foarte exigentă în materie de cost complet pentru alte domenii îl utilizează foarte puţin pentru propria activitate.

Întreprinderile de servicii, prezintă un rol major în economie. Ele sunt net mai puţin impregnate de conceptele cadrului şi analizei costului complet. În cadrul unor servicii cum sunt cele de alimentaţie publică, informatică sau întreţinere, urmărirea costurilor complete, constituie o excepţie. În cea mai mare parte a

---

[388] Iqbal M.Z., *International Accounting – A global perspective*, second edition, South-Western, Thomson Learning, Cincinnati, Ohio, 2002, p. 286-294

Scanned with OKEN Scanner

activităților de servicii, se ignoră acest tip de demers. Activitatea serviciilor se urmăreşte în mod global fără să intereseze costurile fiecărui tip de prestație. Este cazul transporturilor, hotelurilor, turismului, acțiunilor sociale, etc. Este necesară aplicarea unor elemente de progres în diferite domenii. Se constată prețuri de vânzare anormal de ridicate ale prestațiilor acestor întreprinderi şi dimensiunea redusă a marjelor.[389]

24.3. Ipotezele aferente controlului de gestiune

Considerat un sistem de reglare al comportamentelor, controlul de gestiune presupune, implicit, o anumită reprezentare a funcționalității întreprinderii. Este necesară precizarea distincției dintre procesul de luare a deciziei şi structura organizației. O asemenea abordare presupune presupune: ipoteze privind modelul de luare a deciziei şi ipoteze privind structura organizației.

Philippe Lorino precizează două ipoteze principale care stau la baza paradigmei controlului:

- de simplitate, privind funcționarea întreprinderii în sensul că performanța globală constituie suma performațelor locale;
- de stabilitate a legilor la care este supusă organizația.

Combinarea simplității şi a stabilității determină certitudinea[390]. Condițiile menționate fiind mai rar întâlnite, controlul de gestiune coexistă cu alte forme de control al comportamentelor: controlul prin ierarhie, regulamente şi proceduri, auditul, controlul prin piață, cultura de întreprindere şi grup.

Bazat în esență pe mecanisme bugetare controlul de gestiune are în vedere o idee simplă şi anume încadrarea cheltuielilor funcție de previziunile credibile. Mai dificil de prevăzut este evoluția cifrei de afaceri. Se constată frecvent existența unor abateri semnificative dintre previziuni şi realizări. Pentru fiecare element al bugetului ar trebui stabilită o abatere-tip, care înseamnă gradul de incertitudine.

În momentul stabilirii bugetelor lunilor septembrie, noiembrie nu se cunoaşte încă totalul cheltuielilor anului în curs, ci numai pe primele şapte sau opt luni ale anului. În acest caz se ia în considerare creşterea elementelor bugetului de origine sau se determină un buget actualizat ținând seama de realizările constatate în cursul primelor luni ale anului. Cea mai mare parte a bugetelor sunt calculate cu ajutorul unui model tip $B_t = A \times B_{t-1}$, unde B_t şi $A \times B_{t-1}$ sunt bugetele anului viitor şi cel al anului în curs şi în care A este rata de creştere negociată. Se pot utiliza şi modele mai complexe, spre exemplu:

- *modelul analitic.* Bugetele unui centru de cheltuieli sunt întotdeauna constituite din suma produsului cantității de servicii furnizate la costurile unitare. Este o formulă de tip $\Sigma\, Q_i \times C_{ui}$, în care Q_i sunt cantitățile de resurse consumate şi C_{ui} sunt costurile unitare ale fiecărei resurse;

---

[389] Burlaud A., Simon C.J., *Controlul de gestiune*, traducere din limba franceză Lascu-Cilian C., CNI „Coresi", Bucureşti, p. 49-54

[390] Lorino Ph., *Le contrôle stratégique*, Dunod, Paris, 1991, p. 21

Scanned with OKEN Scanner

- *modelul cheltuielilor fixe şi al cheltuielilor variabile.* Într-un centru de cheltuieli distingem cheltuielile fixe care sunt stabile oricare ar fi volumul operaţiunilor şi cheltuielile variabile care depind de nivelul de activitate al perioadei. Relaţia este de tip $y = ax+b$, în care y este bugetul calculat, x, un indicator de activitate, a un coeficient al costului unitar şi b partea fixă a costurilor. Există şi alte metode de stabilire a bugetelor dar ele sunt puţin folosite.

24.4. Limite ale reactualizării bugetelor

Întreprinderile au acceptat să utilizeze modele de simulare pentru a prevedea şi urmări vânzările întreprinderii. Se constată o atitudine diferită în materie de cheltuieli. Responsabilii entităţilor menţionate au preferat să aibă un demers care solicită responsabililor centrelor de cheltuieli să efectueze aceste previziuni. Astfel, ei se angajează asupra cheltuielilor pe care se vor strădui să le menţină în buget.

Previziunile sunt în general nerelevante adesea fiind necesară revederea lor pe parcurs. Se constată o *abatere* a cheltuielilor după primele luni ale anului următor şi se procedează la o actualizare a bugetelor. În cursul anului se vor stabili mai multe versiuni ale bugetului fiecărui centru de cheltuieli în sensul ca la finele anului cheltuielile din buget să fie apropiate de cheltuielile reale. Ar fi mai logic să existe modele de previziune a cheltuielilor şi de elaborare a bugetelor, luând în consideraţie mai multe ipoteze asupra riscului viitor. Dacă ipotezele se schimbă, este posibilă recalcularea imediată a bugetului. În fapt s-a menţinut o viziune mai mult administrativă a rolului bugetelor, în sensul autorizării cheltuielilor care nu trebuie să depăşească ceea ce a stabilit administraţia. Aceasta reprezintă o viziune statică a controlului de gestiune.

Demersul corespunde unei economii în creştere puternică. Obiectivul este simplu: trebuie oprită creşterea semnificativă a cheltuielilor. Este foarte important că accentul este pus pe controlul cheltuielilor şi se acordă puţină atenţie veniturilor.

24.5. Schimbările de context

Instrumentele de cuantificare se dovedesc deseori capabile să modeleze fidel realitatea. Procesul de acumulare a informaţiei apare ca un mod de atenuare a incertitudinii. *Deosebirea dintre risc şi incertitudine, constă în calitatea informaţiei pe care o deţine un decident.* Ea se va exprima prin controlul domeniilor importante ale întreprinderii şi va antrena apariţia unor noi instrumente de lucru precum şi dezvoltarea indicatorilor cheie.

Această perioadă este caracterizată printr-o dezvoltare economică destul de redusă. În aceste condiţii previziunea este facilă.

Pentru a aprecia carect o situaţie este necesară anticiparea consecinţelor economice ale unei pieţe cu o slabă creştere. Pentru asigurarea creşterii întreprinderii este necesară dobândirii unei noi clientele, respectiv mai mulţi

Scanned with OKEN Scanner

concurenţi prin achiziţie sau fuziune. Întreprinderile mari s-au constituit prin reunirea multor întreprinderi mici care au aportat noi clienţi şi noi produse. Aceste entităţi sunt la originea acestor inovaţii. Ele propun produse unei multitudini de clienţi pe plan mondial, ceea ce întreprinderile mici nu pot face. În condiţiile actuale, dificile din punct de vedere economic din ce în ce mai multe proiecte de investiţii sunt respinse pe termen mediu. Deşi oportunitatea este reală, pentru raţiuni financiare proiectul nu rezistă.

Totuşi, unele întreprinderi din anumite sectoare, sunt capabile să se poziţioneze în mod inteligent, pentru a ţine seama de cercetările tehnologice şi de a pune în funcţie o organizaţie performantă. Principalii parametri care asigură secretul reuşitei întreprinderilor în secolul XXI sunt:

- *poziţionarea* care constituie baza schimbării în domeniu. Întreprinderile care reuşesc sunt cele care înţeleg aşteptările publicului. Ele sunt capabile să reformuleze aceste nevoi în mod clar;
- *tehnologia.* Evoluţiile sunt în mare parte legate de ponderea tehnologiei în produse şi procese, mai inteligente şi mai performante. Este cazul băncilor şi difuzării informaţiei;
- *organizarea.* Pentru a profita de schimbările în curs, este necesar să avem o organizare adaptată, suficient de lejeră în scopul de a se adapta rapid la schimbările importante şi structurată în scopul de a avea o anumită continuitate în acţiune. Capacitatea de a evolua constituie factorul cheie de succes al întreprinderilor, modalitatea normală de lucru în aceste entităţi:
- *procesualitatea* permite ameliorarea funcţionării în scopul de a spori fluiditatea organizaţiilor. Dezvoltarea capacităţii de asigurare a calităţii, mai ales certificarea ISO 9000, a obligat întreprinderile să monitorizeze atent funcţionarea proceselor lor;
- *aplatizarea structurilor* permite întreprinderilor să se alinieze rapid la elementele menţionate;
- *calitatea proceselor* înseamnă ameliorarea eficacităţii. Experienţa arată că un proces care nu este revizuit conform legii tinde să devină o problemă.

Evoluţiile menţionate au o influenţă deosebită asupra formelor clasice ale controlului de gestiune. În acest fel a sporit interesul pentru tablourilor de bord. O anumită perioadă orice sistem de control se finaliza cu tablouri de bord. Deşi se apelează uzual la atribuirea acestei denumiri unor documente diferite, nimic nu este mai sugestiv decât un tablou de bord. Realitatea actuală din mediul economic impune o *redefinire a raportului contabilitate - control de gestiune.* Pe de o parte, contabilitatea de gestiune trebuie să se doteze cu noi proceduri şi tehnici care să facă din informaţia contabilă un instrument mai fiabil pentru controlul de gestiune.

Pe de altă parte, controlul de gestiune se găseşte astăzi „poziţionat" *intre o funcţie contabilă,* care devine din ce în ce mai performantă şi funcţiunile personalului operaţional, care dispune direct de informaţii utile în luarea deciziilor, informaţii care permit o acţiune instantanee. În consecinţă, evoluţia entităţilor implică şi conceperea unor sisteme de control de gestiune mai puţin dependente de informaţia contabilă. Controlul de gestiune se prezintă ca un domeniu care

Scanned with OKEN Scanner

integrează cunoştinţe din alte discipline, fiind ceea ce în filosofia ştiinţei se numeşte o disciplină *„hibridă"*, rezultată din recombinarea unor fragmente din teoria organizaţiilor, contabilitatea de gestiune şi financiară, sociologie etc.

În sens larg, controlul de gestiune poate fi privit ca un domeniu mai nou de studiu şi cercetare, încadrabil totuşi în sfera contabilităţii, acceptată ca disciplină de gestiune din familia ştiinţelor sociale. Mutaţiile la care sunt supuse entităţile din lumea contemporană aduc în câmpul controlului de gestiune noi aspecte, care aşteaptă dezvoltări, cum sunt:

- lărgirea aplicării controlului de gestiune la ansamblul entităţilor, publice sau private, industriale sau de servicii, cu scop lucrativ sau organizaţii non-profit;
- construirea unui control de gestiune care să fie mai bine adaptat orientărilor strategice ale entităţii, luând în considerare variabilele introduse de analiză strategică pentru elaborarea sistemelor informaţionale de gestiune;
- identificarea segmentelor strategice şi a principalelor funcţii şi activităţi, pentru stabilirea cadrului unui sistem de măsurare a rezultatelor;
- o abordare mai legată între strategia entităţii şi contabilitatea de gestiune, care să furnizeze o analiză mai bună a informaţiilor necesare evaluării factorilor cheie de succes pentru fiecare segment de piaţă (o astfel de evaluare a formării valorii pe procese şi pe produse este analiza costurilor pe activităţi);
- măsurarea costurilor implicate de asigurarea calităţii totale, cum sunt costurile de prevenire, costurile defectelor interne şi externe etc.;
- revederea noţiunii de performanţă pentru a lua în calcul relaţia rentabilitate-risc (pe termen scurt, mediu şi lung) într-o entitate, aspect ce implică o deschidere obligatorie către problemele de protecţia mediului, calitate, organizare;
- o nouă viziune asupra costurilor standardelor, care trebuie adaptate la viziunea actuală a procesului de producţie (livrare în timp real, fără stocaj, gestiunea activităţilor, personalizarea livrărilor etc.);
- abordarea entităţii prin prisma conceptului lean;
- integrarea mai bună a aspectului *„animarea persoanelor"*, pentru a depăşi logica tradiţională a controlului de gestiune limitat la producţia de informaţii.

24.6. Indicatori cheie şi relevanţa lor în controlul de gestiune

În ultimii ani asistăm la o evoluţie semnificativă a tipurilor de indicatori urmăriţi. În trecut era posibilă monitorizarea activităţii pe centru de cheltuieli şi după caz detectarea eventualelor abateri. Actualmente a apărut interesul pentru noii indicatori, adesea orientaţi pe produse şi servicii furnizate.

Prin procese se măsoară volumele şi timpii de producţie, numărul de defecte constatate, etc. Se au în vedere procedee de calcul ale costului complet al produselor şi serviciilor. Se caută obţinerea unor indicatori pe procese cum ar fi interesul pentru vânzări, numărul de comenzi tratate, timpul mediu de amânarea a tratamentului acestora, cifra de afaceri medie pe comandă, costul fiecărei comenzi.

În acest demers, indicatorii cheie care trebuie urmăriţi sunt costul de

Scanned with OKEN Scanner

tranzacţie şi costul mediu al operaţiei. Raportul dintre aceşti indicatori reprezintă procentajul cheltuielilor procesului, în raport cu suma totală a operaţiilor. Ne aflăm în centrul mecanismelor economice ale întreprinderii.

Se urmăreşte calitatea serviciului. Aceasta se măsoară în diferite moduri: numărul de defecte constatate, numărul de reclamaţii primite, aprecierea serviciilor prestate pe clienţi. Este de fapt sensul profund al demersului tabloului de bord prospectiv propus de R. Kaplan şi D. Norton. Asistăm la evoluţia demersului controlului de gestiune. Multă vreme practicile au fost stabile. Pentru toate centrele de cheltuieli s-au stabilit bugete şi s-a urmărit apoi ritmul cheltuielilor.

Asistăm astăzi la revizuirea profundă a practicilor constatate în acest domeniu datorită evoluţiei condiţiilor economice care intervin în întreprinderi. Indicatorii financiari tradiţionali nu reuşesc să asigure suficiente informaţii managerilor firmelor internaţionale care încearcă să introducă strategii globale pentru a face faţă mediului tot mai concurenţial.[391]

La o evoluţie similară asistăm în contabilitatea financiară (generală) prin dezvoltarea IAS/IFRS. În acest context normalizarea naţională este în curs de aliniere conceptuală la normele internaţionale. Trecerea la IFRS constituie o schimbare profundă care nu se rezumă la aspectele tehnice ale contabilităţii.

Aceasta devine mai economică şi afectează aspecte ale organizării întreprinderii. Responsabilii operaţionali sunt tot mai implicaţi în elaborarea informaţiei financiare. Controlul de gestiune aduce elemente de previzionare a fluxurilor de trezorerie. În acelaşi timp, este necesară adaptarea sistemului de informare la funcţionarea entităţilor în condiţiile utilizării IFRS. Vom întâlni o structură de reguli de gestionare a datelor mai complexe şi mult mai diferite decât cele actuale[392].

Un anumit număr de scandaluri au constat în posibilitatea falsificării conturilor întreprinderilor. Legiuitorii au reacţionat şi au căutat să impună înainte de toate noi reguli. Acestea pun accentul pe controlul intern. Afacerea Enron-Andersen, a reluat dezbaterea privind problema de a şti dacă un cabinet poate consilia şi audita aceeaşi societate.

Urmare a acestui eveniment, în S.U.A., Legea Sarbanes-Oxley a tranşat problema conflictului de interese, interzicând unui cabinet să consilieze şi să auditeze aceeaşi societate.

În Franţa, Codul de Comerţ modificat prin legea securităţii financiare de la 1 august 2003, interzice efectuarea auditului de către un comisar de conturi, care certifică în acelaşi timp conturile societăţii respective care beneficiază de o prestaţie de servicii[393].

---

[391] Nobes Ch., Parker R., *Comparative international accounting*, eighth edition, Prentice-Hall, Financial times, Pearson Education, London, 2004, p. 533-536

[392] *Standardele Internaţionale de Raportare Financiară (IFRSs™), incluzând Standardele Internaţionale de Contabilitate (IASs™) şi Interpretărilor lor la 1 ianuarie 2011*, Editor CECCAR, Bucureşti, 2011

[393] Colasse B., *Introduction à la comptabilité, Editions Economica*, Paris, 2010, p. 248

Scanned with OKEN Scanner

Concluzii

Actualmente controlul de gestiune a devenit un instrument de căutare a unei finalităţi. Ameliorarea rentabilităţii întreprinderilor poate fi realizată prin aplicarea procedurilor acestei forme de control.

Controlului de gestiune va continua să existe, dar rolul său se va micşora treptat. Se desfăşoară operaţii de calitate sau control intern pentru ameliorarea eficacităţii acestuia.

În acest context, se utilizează noţiunea de „Balanced Scoreboard", (tablou de bord prospectiv).

Tabloul de bord presupune o întoarcere la demersul clasic al controlului de gestiune. El se bazează pe cele patru variante de analiză:

- *varianta financiară* pentru urmărirea ratei de creştere a cifrei de afaceri, ameliorarea productivităţii, reducerea cheltuielilor de exploatare etc.;
- *varianta client,* pentru identificarea celor mai convenabile segmente de piaţă, achiziţia de noi clienţi şi satisfacţia clienţilor;
- *varianta „procese interne"* pentru analiza proceselor de inovare, de producţie, cumpărare şi gestiune a mărcilor, etc.;
- *varianta experienţei organizaţionale,* pentru măsurarea potenţialului salariaţilor, satisfacţiei, fidelităţii şi productivităţii acestora.

Noua configuraţie a tablourilor de bord ţine seama de strategia întreprinderii, în condiţiile unui management în dificultate. Această abordare, a condus la necesitatea revederii metodelor de calcul ale costului complet. Remarcăm reorientarea analizei centrelor de cheltuieli către analiza proceselor. Din aceste constatări a apărut metoda ABC.

Alegerea indicatorilor inclusiv ameliorarea acestora, a devenit o problemă prioritară a contabilităţii şi controlului de gestiune.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 25

Particularități ale controlului de gestiune în mediul internațional

În contextul mondializării economice şi a noilor sfidări ale dezvoltarii internaționale apare din ce în ce mai mult o orientare determinantă pentru succesul strategiei întreprinderii. Pentru entitățile românești aflate în acest gen de dezvoltare este necesară extinderea pieţelor în toate țările Uniunii Europene şi în afara acesteia, în America de Nord, Asia sau în noile țări industriale Brazilia şi India.[394]

Dezvoltarea internațională a unei firme se poate realiza prin exporturi, investiții directe în străinătate sau prin sisteme contractuale[395]. Ea se bazează în general pe o strategie care înseamnă cucerirea de noi părți de piețe şi, ca atare, investiția prealabilă este mai ales pe termen lung. Uneori, entitatea respectivă cunoaşte eşecuri pe o piață în care concurența este dură. În această perspectivă, întreprinderea care reuşeşte în afara pieței *locale-naționale* dobândeşte reputație şi un mod de funcționare în care controlul de gestiune are adesea un rol mai important decât în alte situații complexe. *Noile funcții ale controlului de gestiune în contextul internațional* au în vedere crearea treptată a unei culturi pentru respectarea noilor reguli ale jocului.

Activitățile internaționale pot avea diverse forme care se pot:

- exportul sub forma vânzărilor directe cu un suport tehnic înainte şi după vânzare specific sectorului;
- rețeaua de filiale de distribuție care comportă funcțiuni comerciale şi puncte forte ale tehnologiilor moderne;
- filiale industriale (producție);

---

[394] Guedj R. (coordinateur), *Le contrôle de gestion. Pour améliorer la performance de l'entreprise*, Editions d'Organisation, Troisième édition, Paris, 2001, p. 507-518

[395] Gervais M., *Contrôle de gestion,* 8ème édition, Economica, Paris, 2005, p. 671

• cooperări (adesea în noile ţări industriale în legătură cu operaţiile de transfer tehnologic);

• centre de competenţă în care se caută capitalizarea excelenţei în unele ţări în anumite domenii;

• parteneriate (creare de societăţi comune);

• operaţiuni de creştere externă.

O internaţionalizare evoluată face posibilă coabitarea tuturor activităţilor care privesc ansamblul funcţiilor întreprinderii.

Aspectele specifice controlului de gestiune pe plan internaţional privesc:

• rolul controlului de gestiune;

• organizarea controlului de gestiune.

25.1. Rolul controlului de gestiune

În mediul internaţional, controlul de gestiune îndeplineşte funcţii obişnuite dar, în sens mai complet, adaptează şi integrează unele aspecte specifice contextului.

25.1.1. Funcţiile obişnuite ale controlului de gestiune

Avem în vedere funcţiile cele mai utile în diferite domenii pentru asigurarea misiunilor acestui tip de control.

• **Contribuţia la definirea strategiei**. Rolul controlului de gestiune este primordial în ce priveşte asigurarea suportului financiar veghind asupra credibilităţii proiecţiilor şi coerenţei ipotezelor interne şi externe, care asigură că scenariile sunt compatibile cu restricţiile financiare ale întreprinderii şi strategia financiară (planul trebuie să fie funcţional).

• **Urmărirea aplicării strategiei prin intermediul tablourilor de bord**. Aceste instrumente privesc nu doar elemente financiare, ci şi indicatori care demonstrează inflexiunile strategice (urmărirea factorilor de succes).[396]

• **Pregătirea alocării optime a resurselor** (mijloace financiare, umane, investiţii, etc) în conformitate cu obiectivele pe termen scurt şi cu cele strategice.

• **Respectarea anumitor reguli şi proceduri de bună gestiune centralizată** (impusă de grup) sau determinată local;

În cea mai mare parte a acestor acţiuni, controlul de gestiune nu posedă putere ci propune lucrătorilor operaţionali responsabili măsuri care decurg din analiza economică-financiară.

În mediu internaţional, exercitarea funcţiilor acestui control are un caracter mai complex şi solicită un profesionalism ridicat, o intuiţie şi o puternică reactivitate.

---

[396] vezi şi Fernandez A., *Les nouveaux tableaux de bord de managers. Le projet decisionnel dans sa totalité*, Troisième édition, Deuxième tirage, Editions d'Organisation, Paris, 2004

Scanned with OKEN Scanner

Complexitatea este legată de dezvoltarea internațională care conduce la multiplicarea întreprinderilor independente de tipul IMM componente ale unui grup mondial.

La acest nivel, controlul de gestiune colectează atât informații financiare cât și nefinanciare, obținute în interiorul sau exteriorul entităților de acest gen.[397]

În concluzie, în mediul internațional, controlul de gestiune constituie un factor determinant în procesul de management al grupului.

25.1.2. În mediul internațional, controlul de gestiune trebuie să coordoneze

anumite aspecte specifice:

- evaluarea riscurilor de țară și prezentarea concluziilor necesare;
- impunerea respectării anumitor reguli în materie de livrări care să permită angajarea plăților;
- propunerea de alocări de resurse care țin seama de riscul de țară;
- participarea la gestiunea riscului de schimb, în general, cu suportul și sub responsabilitatea unui serviciu central (reguli imperative privind operațiunile autorizate sau nu, bilanț plurimonetar consolidat, centralizarea deciziilor funcție de restricțiile de grup și nu de cele locale);
- măsurarea echitabilă a performanțelor și interpretarea rezultatelor într-un context de fluctuații monetare care afectează rezultatele contabile și alți indicatori.

Din punct de vedere tehnic sunt posibile mai multe soluții dar toate necesită simplitate, cunoaștere și acceptare; se ajunge în acest sens la redefinirea comportamentului rațional care devine limitat, orientat către un scop și coerent atât cu comportamentele altor indivizi cu care el interacționează cât și în raport cu funcționarea și obiectivele ansamblului (grupul internațional) în care este realizat;

- influențarea lucrătorilor operaționali în privința măsurilor luate față de fluctuațiile monetare;
- adaptarea unui sistem de delegări de putere care să permită funcționarea eficace în ciuda distanțelor (ținând seama de autonomie și utilitate);
- luarea în considerație a specificităților locale.

25.1.3. De la funcții până la modul de desfășurare a controlului de gestiune determinant va fi stilul și cultura întreprinderii

În mare parte, mecanismul controlului de gestiune ne prezintă răspunsul întreprinderii următoarele probleme posibile:

- autonomia filialelor și entităților străine; sistemele de delegare a puterii; procedurile impuse de grup;
- domeniile în care se urmărește coeziunea și coerența;
- controlul anterior sau posterior;
- planificarea și raportarea.

---

[397] Horngreen T.Ch., Datar M.S., Foster G., *Contabilitatea costurilor, o abordare managerială*, Traducere Rodica Levițchi, Vasile Levițchi, Diana Stanciu, Editura ARC, Chișinău, 2006, p. 823-826

Scanned with OKEN Scanner

Evident, soluționarea acestor probleme va decurge din funcționarea controlului de gestiune care se va situa între două poziții extreme:

• *controlul detaliat (adesea criticat în gestiunea unor întreprinderi americane, care limitează motivarea, creativitatea și periclitează indivizii).*

În acest caz, componența străină, va fi controlul la nivelul activității de-a-lungul anului (controlul volumelor, efectivelor, condițiilor comerciale, al politicii salariale etc).

În toate domeniile delegările vor fi limitate, raportarea greoaie, și o activitate importantă a conducerii filialei va fi consacrată muncii de convingere a centrului prin justificări.

• *controlul financiar care privește gestiunea condițiilor de îndeplinire a obiectivelor financiare (rentabilitate, dividende, evoluția nevoilor de fonduri proprii).*

Între aceste două extreme, o bună poziționare a controlului de gestiune va fi căutată în raport cu strategia. Controlul de gestiune va fi cu atât mai bine acceptat și legitimat cu cât el va fi în coerență cu strategia hotărâtă, de o parte sau alta (între societate și filială). În aceste condiții, rolul controlului de gestiune va trece de la monitorizarea activității pe termen scurt la participarea activă la managementul strategic al filialelor străine.

25.2. Organizarea controlului de gestiune în mediul internațional

Dezvoltarea internațională capătă amploare, iar controlul de gestiune al acesteia trebuie organizat, gândit și adaptat funcție de piață și de strategie.

În acest sens trebuie evitate birocratizarea și sofisticarea prin care se pierd aspectele esențiale. O direcție generală așteaptă mai întâi de la controlul de gestiune furnizarea unor elemente de decizie în termene din ce în ce mai scurte. Structurile trebuie să fie lejere, flexibile și dotate cu instrumente moderne. În această perspectivă, controlul de gestiune se extinde de la controlul bugetar la analiza proceselor încredințate managerilor[398].

În acest context, controlul de gestiune trebuie să trateze informații pertinente și adaptate la un cost acceptabil (evitând complexitatea pentru a se consacra parametrilor semnificativi).

În fine, un sistem nu funcționează decât dacă are oameni competenți: aceasta înseamnă o investiție rentabilă pe termen lung pentru a avea un instrument performant.

25.2.1. Sistemul de informare

A. O bună informație este vitală pentru desfășurarea activității. Unele entități

---

[398] Bouquin H., *Contabilitate de gestiune,* Traducerea și studiul introductiv N. Tabără, Editura TipoMoldova, Iași, 2004, p. 52-58

Scanned with OKEN Scanner

urmăresc în esență doar raportarea financiar contabilă, în conformitate cu IAS/IFRS, directivele europene sau alte norme specifice.

Între întreprinderile în care produsele și strategiile se asamblează din ce în ce mai mult, cu clicluri de viață ale produselor din ce în ce mai rapide, dispoziția și utilizarea corectă a informației face adesea diferența și reprezintă un avantaj circumstanțial. O asemenea misiune pe plan internațional solicită o organizare și o disciplină riguroasă privind: colectarea, selecționarea și difuzarea informației în mod eficace și cu un cost redus.[399]

În acest sens, se ajunge la crearea unor elemente de coerență prin reguli și proceduri comune care servesc pentru raportare, tablouri de bord, gestiune logistică, planificare.

• definiții comune privind comenzile, livrările, salariații, contabilizarea activităților acestora precum și a colaboratorilor;

• un plan contabil și principii comune care să permită consolidări rapide și care să evite retratările. Aceasta înseamnă că la nivel local sistemele contabile vor fi gândite pentru a sesiza informații de bază care vor fi tratate automat prin elaborarea de conturi conform regulilor de grup și celor locale (în scopul satisfacerii nevoilor specifice din punct de vedere social, fiscal);

• un sistem de planificare strategică cu: date, algoritmi și teme de cercetare comune și un calendar coerent cu obiective cantitative și calitative coerente privind ansamblul întreprinderii;

• un sistem de urmărire și monitorizare a activității prin care se dă prioritate reprevizionării obiectivelor anuale și urmăririi factorilor cheie de succes care să permită urmărirea inflexiunilor strategice (adesea pe mai mulți ani). În acest mediu, în condițiile dimensiunii acestuia, reprevizionarea este foarte importantă și controlul de gestiune trebuie să-i garanteze calitatea;

• un sistem de prețuri de transfer sau de cesionare coerent.

În mediul internațional, frontierele creează restricții suplimentare privind responsabilitățile sociale ale conducătorilor, aspectele fiscale din țara cumpărătoare și din cea vânzătoare, imaginea locală ce vine din publicarea situațiilor financiare.

Nu există un sistem bun care să îndeplinească așteptările privind:

• motivarea competențelor și cumpărătorilor;

• „orientarea" vânzărilor spre produse mix optimum pe termen scurt care pregătesc evoluțiile strategice (noi produse destinate segmentelor economiei care sunt cele mai apreciate pe termen scurt);

• minimizarea sarcinii fiscale în consolidare;

• reducerea riscului fiscal în diferite țări;

• adaptarea la evoluția produselor și piețelor.

• adaptarea la specificității locale (drepturi vamale, nivel de preț: „mark up" sau „mark down" în raport cu piețele dominante);

• adaptarea la strategiile diferite din teritorii prin care se urmărește cu prioritate maximizarea profitului față de alți indicatori pentru luarea unor poziții și

---

[399] vezi și Horomnea E., *Fundamentele științifice ale contabilității. Doctrină. Concepte. Lexicon,* Editura TipoMoldova, Iași, 2008, p. 105

Scanned with OKEN Scanner

dobândirea unor părţi de piaţă.

Un alt demers constă în fundamentarea preţurilor de cesiune pe tarifele locale. Acest sistem permite o mare adaptabilitate la situaţiile particulare şi la strategia reţinute pentru filială. El nu permite compararea filialelor între ele în termen de profitabilitate.

Pentru soluţionarea acestei probleme, este suficientă calcularea contribuţiei totale a filialei la profitul grupului. Un bun proces de consolidare permite cunoaşterea modalităţilor de generare a marjelor pe ţări.

Preţurile de cesiune sunt însoţite de crearea unui flux financiar important al filialelor către societatea mamă ceea ce conduce adesea la garantarea marjelor societăţii, apariţia unor costuri de structură şi împovărarea filialelor. În acest context preţurile de cesiune (sau de transfer) nu reprezintă decât o parte a sistemului de fluxuri financiare între componentele grupului.

B. Reguli comune cu adaptări locale

De la 1 ianuarie 2007 întreprinderile româneşti componente ale grupurilor care acţionează pe piaţa unică europeană ar trebui să determine şi să analizeze sistemul şi să modifice repartizarea între subiectele controlate şi cele urmărite de grup şi de filiale. În această privinţă, vor trebui omogenizate condiţiile comerciale, regulile administrative şi de funcţionare logistică pentru a permite sinergii pe grup de ţări privind gestiunea carierelor cadrelor filialelor străine.

În cadrul sistemului de informare, indicatori extrem de precişi permit urmărirea domeniilor comune (coerenţa grupului) în timp ce alte elemente au caracter local (autonomia componentelor) şi nu sunt reflectate la nivel central.

C. Pentru a obţine informaţia la un cost acceptabil la nivel central şi local utilizarea şi dezvoltarea acesteia trebuie încadrată de un sistem de scheme directoare capabile să construiască un ansamblu coerent care să permită o difuzare şi o tratare armonioase. Se vor evita astfel investiţii importante în dezvoltare, rupturile în fluxurile de informaţii, investiţiile specifice conjuncturale.

25.2.2. Personalul controlului de gestiune

Pentru animarea controlului de gestiune, pe plan internaţional, stilul şi comportamentul personalului sunt mult mai importante decât instrumentele. Cel mai bun sistem nu funcţionează corect decât cu profesionişti competenţi şi motivaţi. O funcţie a acestui tip de control (exercitată în general de directorii financiari contabili ai filialelor) necesită o investiţie pe termen lung, permanentă în gestionarea resurselor umane.

Mai multe probleme apar de regulă în administrarea controlorilor de gestiune (deseori financiari) în mediul internaţional:

- se poate angaja personal local şi de la societatea mamă, cu condiţia constatării unui minim de pregătire şi încredere pentru delegarea puterilor;
- ordinea ierarhică. În mediul internaţional este necesară o legătură puternică funcţională puternică între direcţia generală locală şi cea a grupului.

În privinţa personalului, în situaţia unor numeroase sisteme posibile, trebuie

Scanned with OKEN Scanner

formate echipe competente cărora li se va delega puterea şi încrederea.

25.2.3. Controlul de gestiune al filialelor grupurilor multinaţionale

În cadrul unui grup multinaţional, sistemul de control de gestiune stabileşte:

- societatea mamă să poată aprecia performanţele filialelor sale şi să analizeze evoluţia lor;
- directorii filialelor îşi fixează obiective conforme interesului grupului;
- autonomia acceptată filialelor trebuie să fie compatibilă cu nevoia de control a societăţii mamă.

În mod obişnuit, acest sistem de control prezintă următoarele caracteristici: bugetul de investiţii constituie apanajul societăţii mamă, procedura de consolidare a bugetelor este foarte strictă şi se bazează pe o logică de autocraţie sau, dimpotrivă, de laisser-faire la nivel local; munca de retratare a datelor pentru elaborarea conturilor consolidate este importantă şi complexă. În consecinţă:

- filialele reprezintă mai curând centre de profit decât de investiţii;
- în conformitate cu noţiunea de cultură a grupului, modul de elaborare a bugetelor poate urmări o logică de integrare sau de laisser-faire;
- sistemul de raportare constituie un element important al sistemului informaţional de gestiune. Prin intermediul acestuia, responsabilii de la toate nivelele au cunoştinţă de rezultate şi pot întreprinde (sau sugera subordonaţilor lor) acţiuni corective.[400]

În concluzie, în mediul internaţional controlul de gestiune prezintă caracteristici care-l transformă într-un vector privilegiat pentru crearea unui stil, a unei culturi de întreprindere şi a unor valori care vor cimenta apartenenţa la un grup. Strategia de dezvoltare internaţională solicită un control de gestiune performant şi adaptat.

25.3. Mutaţii ale controlului de gestiune în mediu internaţional

Cele mai semnificative aspecte ale demersului unui grup în creştere şi dezvoltare într-un mediu foarte concurenţial în raport cu viziunea tradiţională a controlului de gestiune impun cu necesitate un efort de adaptare a întreprinderii la noua strategie.[401]

Primul rol al controlului de gestiune este deschiderea şi măsurarea progreselor atât în privinţa ratelor de creştere istorice, cât şi compararea lor din trei puncte de vedere:[402]

- *referirea permanentă la piaţă* (în acest sens apare necesitatea creşterii

---

[400] Gervais M., *Contrôle de gestion*, 8ème édition, Economica, Paris, 2005, p. 672-680

[401] Briciu S., *Contabilitatea managerială. Aspecte teoretice şi practice*, Editura Economică, Bucureşti, 2006, p. 343-344

[402] Guedj N. (coordinateur), *Op.cit.*, p. 519-525

Scanned with OKEN Scanner

cifrei de afaceri a firmelor, comparaţia permanentă cu creşterea pieţei, pentru evaluarea performanţelor întreprinderii. Adevărata performanţă se măsoară în raport cu piaţa);

• *urmărirea concurenţei*. Se consideră fundamentală posibilitatea poziţionării indicatorilor cheie din bilanţurile întreprinderii şi structurilor sale de exploatare cu concurenţa. Pentru aceasta, trebuie efectuată o analiză financiară permanentă a concurenţilor. Se poate dovedi necesară cuantificarea abaterilor şi modificărilor de rate pentru a le face comparabile cu cele cunoscute ale principalilor concurenţi;

• *satisfacţia clienţilor*. Controlul de gestiune are misiunea de a cuantifica rezultatele economice. Totuşi, acestea nu pot fi considerate valabile decât dacă, în paralel, satisfacţia clienţilor progresează, condiţie necesară menţinerii societăţii pe termen lung. O societate cu bune rezultate financiare, dar care practică o politică ce antrenează dezafectarea clienţilor va ajunge la pierderea fondului de comerţ.

Deschiderea spre exterior reprezintă pentru controlorii de gestiune un efort metodologic important pentru definirea surselor de achiziţie a informaţiilor externe.

Al doilea rol al controlorului de gestiune este de a ajuta lucrătorii operaţionali şi de a vedea clar mai ales în perioada de relansare.

Unul dintre demersuri îl constituie delimitarea întreprinderii în unităţi de gestiune comparabile cu principalii concurenţi şi a căror progrese şi performanţe ar putea fi evaluate în raport cu piaţa.

Aceasta conduce la elaborarea unui tablou de bord pe linie de produs. Este solicitată depunerea unui efort important pentru alocarea elementelor de exploatare şi a veniturilor pe linie de produs.

Compararea rentabilităţii fiecărei linii de produse trebuie ponderată prin poziţia respectivă în ciclul de viaţă al produsului pe piaţă pentru a evita subinvestiţiile la începutul ciclului şi suprainvestiţiile la maturitate şi la fine.

După utilizarea acestui instrument care se poate aprecia drept vertical, nu trebuie neglijată dimensiunea orizontală a activităţilor sub ameninţarea de a comite un anumit număr de erori, de privare de economiile la scară prin utilizarea serviciilor comune care nu ar fi orientate pe costuri fără a fi examinate câştigurile obţinute pe diferite linii de produs. Dimensiunea orizontală a unei întreprinderi reprezintă o parte a cererii controlului de gestiune, o adaptare a instrumentelor pentru punerea în relaţie pe de o parte a costurilor sau cheltuielilor centrale, iar pe de altă parte a câştigurilor de productivitate sau valorizarea serviciilor prestate.

Se trece de la verticalizare şi de la controlul bugetar clasic (organizarea ierarhică) la urmărirea fluxurilor de produse şi informaţii care traversează mai multe organizaţii care vizează astfel să recreeze o solidaritate între diferite funcţii. Aceasta conduce la reducerea stocurilor de elemente în curs de fabricaţie şi de produse finite prin aplicarea metodelor logisticii integrate. Şeful proiectului dispune astfel de un sistem de tablouri de bord care îi permite măsurarea avansării proiectului şi reevaluarea globală a acestuia. El beneficiază de un drept de audit pe care îl poate exercita pentru verificarea lucrărilor pe care le-a încredinţat spre realizare altor organizaţii interne.

• Una din căile importante de relansare apare atunci când unele dintre

Scanned with OKEN Scanner

punctele slabe ale unei întreprinderi le reprezintă calitatea.

Calitatea în serviciul satisfacerii clienţilor necesită un demers total care depăşeşte clar conceptele clasice ale controlului de calitate pentru a trece la un adevărat stil de management şi la o orientare care favorizează conformitatea cu exigenţele, prevenirea defectelor, zero defecte, măsurare şi costuri.

Calculul costurilor noncalităţii poate începe numai atunci când se face la nivelul întreprinderii şi a ansamblului entităţilor operaţionale. Pentru efectuarea acestor calcule se utilizează resursele sistemelor contabile, cum ar fi provizioanele pentru litigii comerciale, rebuturile etc., precum şi estimările pentru evaluarea consecinţelor întreruperii unui sistem informatic care evaluează timpul pierdut de ansamblul utilizatorilor, în scopul cuantificării costurilor de noncalitate pentru a fixa obiectivele de creştere a productivităţii prin ameliorarea calităţii.

Demersul de calitate reprezintă un levier important de schimbare. Controlul de gestiune consideră acest demers un instrument de sensibilizare a lucrătorilor operaţionali şi a acţiunilor care permit ameliorarea rezultatelor economice ce privesc calitatea contractuală a afacerilor, activelor etc. Toate funcţiile pot avea indicatori de calitate. La un nivel operaţional, informaţiile privind costurile sunt furnizate de ateliere, reţele comerciale, funcţii administrative, fără a căuta consolidarea acestora. La nivel global, se reiau indicatori de noncalitate. Acest dublu demers este generator de productivitate şi de reducerea costurilor.

• Deplasarea atenţiei controlorilor de la aval spre amontele grupului.

Aceasta a avut drept consecinţă focalizarea atenţiei asupra:

- cauzelor în locul consecinţelor. Un exemplu: în vechile sisteme de piaţă, obiectivul controlului de gestiune era nivelul stocurilor. Noile obiective au vizat definirea ratelor de service în reţelele de după vânzare şi rotaţia stocurilor pe termen mediu;

- studiile şi fabricaţia înainte de distribuţie. Un exemplu îl constituie orientarea atenţiei spre respectarea planurilor, structurilor de costuri, delimitării şi urmăririi distribuţiei produselor şi ansamblului acestor factori care permit existenţa unor costuri de distribuţie reduse şi un control de gestiune asupra distribuţiei;

- reprevizionarea în loc de explicaţie. În sistemul de control de gestiune, analizele abaterilor sunt relativ simple deoarece orientează numai asupra evenimentelor ce pot influenţa evoluţia activităţilor analizate. Tabloul de bord nu cuprinde analize exhaustive ale abaterilor sau activităţilor. El acordă întâietate reprevizionării în raport cu analiza abaterilor.

• Întreprinderea şi rolul controlului de gestiune în raport cu două elemente de bază: personalul şi resursele financiare.

În privinţa resurselor financiare, controlorul de gestiune trebuie să modifice profund imaginea sa de marcă legată mai ales de termenul scurt, care împiedică lucrătorii operaţionali să investească în activităţile deschizătoare de perspective pentru întreprindere, dar ale căror rezultate nu se obţin decât în exerciţiile viitoare.

Fără investiţii industriale, comerciale, de cercetare şi dezvoltare, o întreprindere nu poate supravieţui multă vreme. Atenţia controlului de gestiune trebuie orientată spre evaluarea rentabilităţii directe sau indirecte şi încercarea

Scanned with OKEN Scanner

dezvoltării unei viziuni dinamice a rolului controlului în materie de investiţii căutând referinţe în exterior, prin definirea contribuţiei pe care o au investiţiile asupra marjei brute şi ameliorării satisfacţiei clienţilor.

În privinţa personalului, adaptarea acestuia la un mediu extrem de schimbător şi cu o funcţie a cărui obiectiv este necesară transmiterii preocupărilor economice şi a cunoştinţelor lucrătorilor operaţionali. De asemenea, este necesar un efort foarte important de informare şi formare pentru asigurarea unei coerenţe în aprecierea situaţiilor şi facilitatea comunicării în cadrul structurilor descentralizate.

Aspectele esenţiale în evoluţia funcţiei controlului de gestiune se referă la:

- recunoaşterea întâietăţii clientului;
- deschiderea spre exterior;
- adaptarea la evoluţiile pieţei acceptând administrarea adevăratei complexităţi şi evitând crearea uneia artificiale;
- întărirea profesionalismului echipelor de control de gestiune cu grija permanentă de a transfera maximum de cunoştinţe (competenţe-priceperi) lucrătorilor operaţionali.

Pentru a exercita în bune condiţii funcţiile controlului de gestiune, este necesară cunoaşterea pieţei întreprinderii, a criteriilor de alegere şi decizie ale clienţilor şi circulaţiei în această entitate a tuturor informaţiilor necesare lucrătorilor operaţionali. Controlul de gestiune trebuie să evite confuzia între putere şi deţinerea informaţiei.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 26

Auditul intern şi auditul strategic al întreprinderii

Auditul intern constituie o activitate independentă şi obiectivă care dă unei entități asigurarea în ceea ce priveşte gradul de control asupra operațiilor, o îndrumă pentru a-i îmbunătăți operațiunile şi contribuie la obținerea unui plus de valoare. El ajută organizația să îşi îndeplinească obiectivele, evaluând printr-o abordare sistematică şi metodică procesele sale de management al riscului de control şi de guvernanță al organizației.[403]

Conceptul de audit strategic exprimă în principiu evaluarea performanțelor şi examinarea oportunității deciziilor de gestiune.[404]

Acesta are drept obiect evaluarea într-o manieră foarte sigură a şanselor de succes ale unei întreprinderi, raportate la un anumit termen. Spre deosebire de „diagnosticul de întreprindere", auditul strategic recurge la concepte şi metode de analiză.[405]

Cercetările în strategia întreprinderii au apărut la universitatea Harvard, în S.U.A., în anii '70. Un deceniu mai târziu, contribuțiile lui Michael Porter au dus la o doctrină recunoscută.

---

[403] Rusovici Al., Farmache Şt., Rusu Gh., *Manager în misiunea de audit. Ghid pentru înțelegerea şi aplicarea standardelor internaționale de audit financiar (ISA)*, Monitorul Oficial, Bucureşti, 2008, p. 219

[404] Tabără N., Horomnea E., Toma C., *Analiza contabil-financiară. Teorii, concepte, metode şi tehnici de valorificare a informației contabil-financiare în procesul decizional, Auditul startegic*, Editura TipoMoldova, Iaşi, 2001, pp. 261-274

[405] Sicard Cl., *L'Audit de stratégie, Guide de diagnostic de la stratégie d'une entreprise*, Dunod, Paris, 1997, pp. 1-3 şi 109-140

26.1. Auditul intern al întreprinderii. Definiție și obiective

Din punct de vedere structural, cei mai importanți factori care influențează în mod decisiv mediul de control sunt:[406]

- funcționarea structurilor de management;
- politica managerială și stilul de operare al acesteia;
- structura organizatorică a entităților;
- modul de stabilire a autorității și a responsabilităților;
- politicile și procedurile de personal;
- sistemul de control managerial, care include și funcția de audit intern.

Auditul intern constituie o activitate autonomă de expertiză, care asistă managementul pentru a controla ansamblul activităților firmei. El trebuie să permită un aviz asupra eficacității mijloacelor de control la dispoziția conducătorilor. Auditul intern prezintă următoarele caracteristici:

- face parte dintre funcțiile entității;
- beneficiarii auditului intern sunt managerii de la toate nivelurile organizatorice;
- obiectivele auditului intern constau în evaluarea sistemului de control intern și asigurarea managementului că acesta funcționează normal;
- este o activitate efectuată permanent în cadrul entității prin acțiuni planificate, în funcție de analiza riscurilor;
- este independent în exercitarea funcției sale în sensul unei independențe a minții față de subiectele pe care le auditează, în același timp este dependent prin faptul că aparține organizației și, totodată, depinde de standardele profesionale pe care trebuie să le respecte;
- este o abordare în funcție de riscuri și are deviza „oricare ar fi sectorul, domeniul de activitate, se va audita cu aceleași tehnici și instrumente".

Reglementările stabilite de Comitetul Basel privind activitatea de audit intern subliniază că cea mai înaltă responsabilitate în asigurarea realizării menținerii în mod adecvat menținerii sistemului de control intern, funcționarea sistemelor de protecție la riscurile bancare, menținerea la un nivel corespunzător a capitalurilor proprii, monitorizarea respectării normelor legale și a politicilor interne se află în competența și atribuțiile consiliului de administrație.[407] Auditul intern privind activitatea financiar-contabilă își propune să formuleze o opinie autorizată, exprimată de către profesionistul auditor intern asupra validității și aplicării corecte a procedurilor financiar-contabile interne. Astfel, auditul este chemat să exprime o opinie independentă asupra situațiilor financiare, menită să apere în mod egal pe toți utilizatorii de informație contabilă. Utilitatea informației contabile este dată de caracteristicile calitative ale acestora: inteligibilitatea, relevanța, credibilitatea și comparabilitatea.

---

[406] Briciu S., *Contabilitate managerială. Aspecte teoretice și practice,* Editura Economică, București, 2006, p. 399

[407] Rusovici Al., Farmache Șt., Rusu Gh., *Op.cit.*, p. 220

Scanned with OKEN Scanner

Importanța auditului intern rezidă în aceea că, dacă este conceput rațional și aplicat corect, constituie o prezumție asupra fiabilității conturilor și a concordanței dintre datele contabilității și realitate.

Elementele de bază ale auditului intern sunt:

- existența unui plan de organizare;
- competența și integritatea personalului;
- existența unei documentații.

Indiferent de mărimea entității, stabilirea măsurilor de audit intern se recomandă a fi făcută cu respectarea Normelor de audit din care decurg următoarele reguli generale:[408]

- buna organizare;
- integrarea procedurii;
- permanența procedurii;
- universalitatea aplicării procedurii;
- independența obiectivelor;
- buna informare;
- concordanța cu nevoile întreprinderii.

Examinarea datelor are drept scop și determinarea stării financiare a entității. Aceasta presupune analiza următoarelor aspecte: aprecierea riscului, echilibrul structurilor și strategiilor financiare etc.

În privința *aprecierii riscului* se pleacă de la ideea că în procesul de luare a deciziei sunt întâlnite trei situații:

- *certitudine,* caracterizată prin probabilitatea maximă de a realiza obiectivul urmărit utilizând modalitatea preconizată. În acest caz, variabilele sunt controlabile, caracteristicile acestora cunoscute, iar evoluția lor poate fi anticipată cu grad mare de precizie;
- *incertitudine,* când probabilitatea realizării obiectivului este mare, dar asupra modului de acțiune există rezerve. Această situație se caracterizează prin număr mare de variabile, în mare parte controlabile, unele insuficient studiate, deci a căror anticipare a evoluției este aproximativă;
- *risc,* când obiectivul este posibil de realizat, cu o probabilitate apreciabilă, însă modalitățile cele mai adecvate de urmat prezintă grad mare de nesiguranță.

Funcționarea optimă a sistemelor de control, în special a instituțiilor bancare, are în vedere reducerea riscurilor, ceea ce impune o triplă coordonare:

- intra-organizațională, între auditul intern, controlul intern și instanțele de guvernanță;
- extra-organizațională, a diferitelor organisme de reglementare a profesiilor;
- inter-organizațională, care permite instanțelor de reglementare să își îndeplinească misiunile specifice.

În acest context, deficiențele procedurilor de control și audit intern, inclusiv erorile privind poziționarea creditelor structurale au generat la începutul anului 2008 pierderi de aproape 2 miliarde euro la Credit-Suisse și de 4,9 miliare euro la

---

[408] Briciu S., *Op.Cit.*, p. 402-404

Scanned with OKEN Scanner

Société Générale.[409]

Echilibrul structurilor şi strategia financiară au în vedere realizarea unui echilibru optim între resursele proprii şi cele atrase în procesul de finanţare a activităţii entităţii. În cursul existenţei sale, o entitate are de satisfăcut nevoile de finanţare privind:

- întreţinerea şi creşterea capacităţii sale de exploatare;
- ciclul economic (de exploatare).

Asigurarea viabilităţii în condiţii de competiţie internă şi internaţională, cu respectarea restricţiilor impuse de dezvoltarea durabilă, trebuie să constituie unul dintre obiectivele majore ale oricărei entităţi. În plan economic, dezvoltarea durabilă presupune eficienţa economică globală, prin care se urmăreşte un optim global, multicriterial şi dinamic care armonizează toate categoriile de interese şi în special raporturile dintre dezvoltarea economică şi mediul înconjurător pe întreaga durată a ciclului de viaţă a unui produs.

26.2. Auditul strategic şi rolul său în reflectarea situaţiei reale a întreprinderii[410]

Recurgerea la conceptele şi instrumentele analizei strategice permite elucidarea şi caracterizarea în termeni foarte precişi a strategiei promovate la un moment dat de întreprindere. Acest gen de audit permite punerea în evidenţă a strategiei întreprinderii la un moment dat, cu referire specială la:

- domeniile de activitate în care întreprinderea este angajată;
- localizarea spaţială a fiecăruia din aceste domenii. În general, întreprinderile se dezvoltă în mai multe domenii de activitate, fiind necesară perfecta lor identificare;
- dimensiunea geografică reală a fiecărui domeniu. Întreprinderile evită să determine adevărata dimensiune a „câmpurilor de bătălie" pe care sunt angajate.

În mod formal, se atribuie acestor câmpuri o dimensiune aproximativă, ceea ce generează frecvent erori în delimitările respective. Adesea, întreprinderilor le lipseşte pertinenţa sau viziunea în această materie. Dimensiunile se modifică în acelaşi timp sub influenţa concurenţei, a evoluţiilor tehnologice şi a factorilor geopolitici;

- strategia urmată de întreprindere pe fiecare gen de activitate desfăşurată.

Printr-o analiză pertinentă se pot descoperi genurile de strategie, ceea ce permite conducătorului o diversificare a proceselor manageriale. Strategia trebuie determinată distinct pentru fiecare domeniu, datorită existenţei unor particularităţi. Întreprinderea va promova o anumită strategie în domeniul activităţii sale de bază, dezvoltând alte tipuri de strategie, în funcţie de particularităţile existente.

---

[409] Lemarque E, coordinateur, *Management de la banque. Risques, relation client, organisation,* 2e édition, Pearson Education, France, Paris, 2008, p. 77

[410] Tabără N., *Modernizarea contabilităţii şi controlului de gestiune,* Editura TipoMoldova, Iaşi, 2006, p. 187-193

Scanned with OKEN Scanner

Firesc, întreprinderea tinde să dezvolte acelaşi tip de strategie, oferind clientelei acelaşi pachet de avantaje competitive. Menţionăm cazul unui export de produse la preţuri mai mici decât pe piaţa naţională.

În fiecare domeniu, aşteptările clientelei şi jocul concurenţial nu sunt aceleaşi. Există puţine şanse ca aceeaşi ofertă să reprezinte o bună soluţie peste tot.

Înţelegerea condiţiilor de piaţă pentru fiecare domeniu, luarea în considerare a fazei de viaţă a activităţilor şi determinarea situaţiei exacte a concurenţilor sunt elemente care trebuie analizate pentru elaborarea unei strategii de succes. Auditul strategic permite evaluarea şanselor de succes ale firmei. El devine posibil atunci când se procedează la o delimitare a activităţilor în domenii distincte.

Analiza strategică oferă instrumente şi concepte care permit radiografierea portofoliului de domenii din care se desprind aprecierile adecvate. Pentru fiecare tip de strategie dezvoltată interesează pertinenţa avantajelor competitive obţinute în faţa concurenţei. În funcţie de calitatea portofoliului exploatat, de certitudinea avantajelor competitive, va fi realizată o apreciere asupra şanselor de viitor ale întreprinderii. Auditul strategic priveşte calitatea managementului şi evaluarea mijloacelor de care dispune întreprinderea: umane, materiale, financiare şi informaţionale.

26.2.1. Desfăşurarea auditului strategic

Premise generale

Auditul strategic are ca obiect punerea în evidenţă a strategiei adoptate la un moment dat, inclusiv evaluarea pertinenţei şi şanselor de succes.

O strategie conduce la succes, dacă reuneşte următoarele patru condiţii esenţiale:

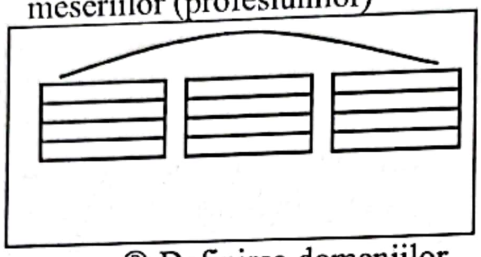
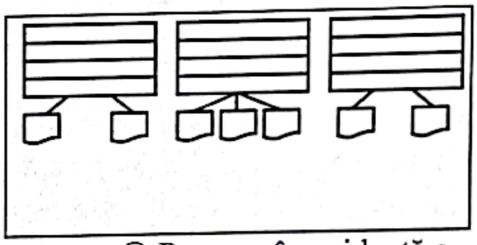
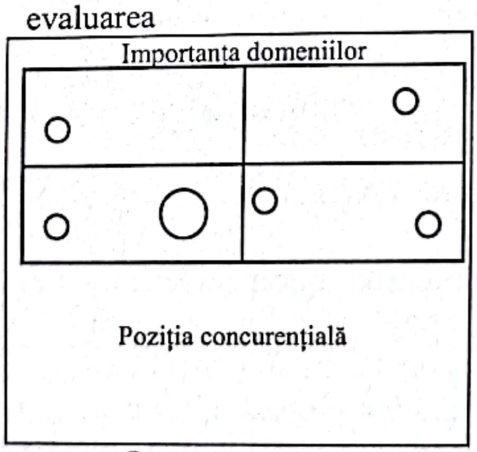
- un portofoliu de domenii de activitate strategică (DAS) bine echilibrat, atât la maturitate cât şi în plină expansiune;
- poziţii concurenţiale solide dobândite în mai multe DAS simultan, bazate pe avantaje competitive ce pot fi menţinute în timp sau pe capacitatea de a conduce o strategie de confruntare;
- o compatibilitate între strategia dezvoltată şi mijloacele de care dispune întreprinderea;
- capacitatea managementului întreprinderii de a aplica strategia aleasă, mai ales atunci când este vorba de strategii de confruntare.

Demersul general se va desfăşura în patru faze:

- examinarea performanţelor globale ale întreprinderii şi evaluarea calităţii managementului;
- analiza strategică;
- evaluarea strategiei urmate de întreprindere;
- aprecierea perspectivelor întreprinderii studiate, ţinând seama de natura DAS exploatate şi de avantajele competitive dezvoltate în cadrul firmei.

În figura nr. 26.1. se prezintă schema de elaborare a unui audit strategic.

Scanned with OKEN Scanner

Probleme	Schema generală a demersului	Puncte cheie ale analizei
	① Analiza performanțelor	
Cum a evoluat întreprinderea în ultimii ani? Este satisfăcătoare această evoluție? Care este situația financiară? Care este calitatea managementului întreprinderii?	Performanțele întreprinderii Situația financiară Managementul	Măsurarea performanțelor reale (economice, financiare); Evaluarea mijloacelor disponibile care pot fi mobilizate; Aprecierea managementului întreprinderii.
	② Identificarea meseriilor (profesiunilor)	
Cum se pot regrupa în meserii competențele și priceperile generatoare de valoare adăugată? Există una sau mai multe meserii în cadrul întreprinderii?		Identificarea competențelor, priceperilor originale și regruparea în meserii; Evoluția în timp a meseriilor și determinarea trunchiului comun de diversificare.
	③ Definirea domeniilor de activitate strategică (DAS)	
Care sunt adevăratele domenii de activitate? Cum sunt definite? Ce dimensiune geografică se dă fiecărui DAS?		Natura exactă a DAS exploatate; Dimensionarea pertinentă a DAS ținând seama de jocul actorilor și a datelor geopolitice.
	④ Punerea în evidență a strategiei întreprinderii și evaluarea	
În ce faze de viață se găsesc diferitele DAS exploatate de întreprindere? Care sunt avantajele competitive dezvoltate de întreprindere? Ce poziție concurențială are entitatea în fiecare DAS? Avantajele competitive dezvoltate sunt de natură durabilă sau nedurabilă?		Fazele de viață ale diferitelor DAS exploatate; Identificarea avantajelor competitive; Identificarea strategiei urmate de fiecare DAS exploatat (strategiile lui M. Porter + strategii de confruntare a lui R. Cooper); Soliditatea avantajelor competitive actuale; Evaluarea strategiei urmate de întreprindere.
	⑤ Evaluarea mediului întreprinderii (în fiecare DAS)	
Care este evoluția probabilă a tehnologiilor utilizate, inclusiv a principalelor meserii? Cum evoluează principalii concurenți (există noi concurenți pe piață)?	Evoluția tehnologiei și a meseriilor Evoluția concurenților Modificarea mediului în fiecare DAS Evoluția dimensiunii DAS exploatate de întreprindere	Perspective tehnologice; Informații asupra concurenților și evoluției acestora; Viziunea evoluției diferitelor DAS; Evoluția parametrilor de mediu cu influență reală asupra

Scanned with OKEN Scanner

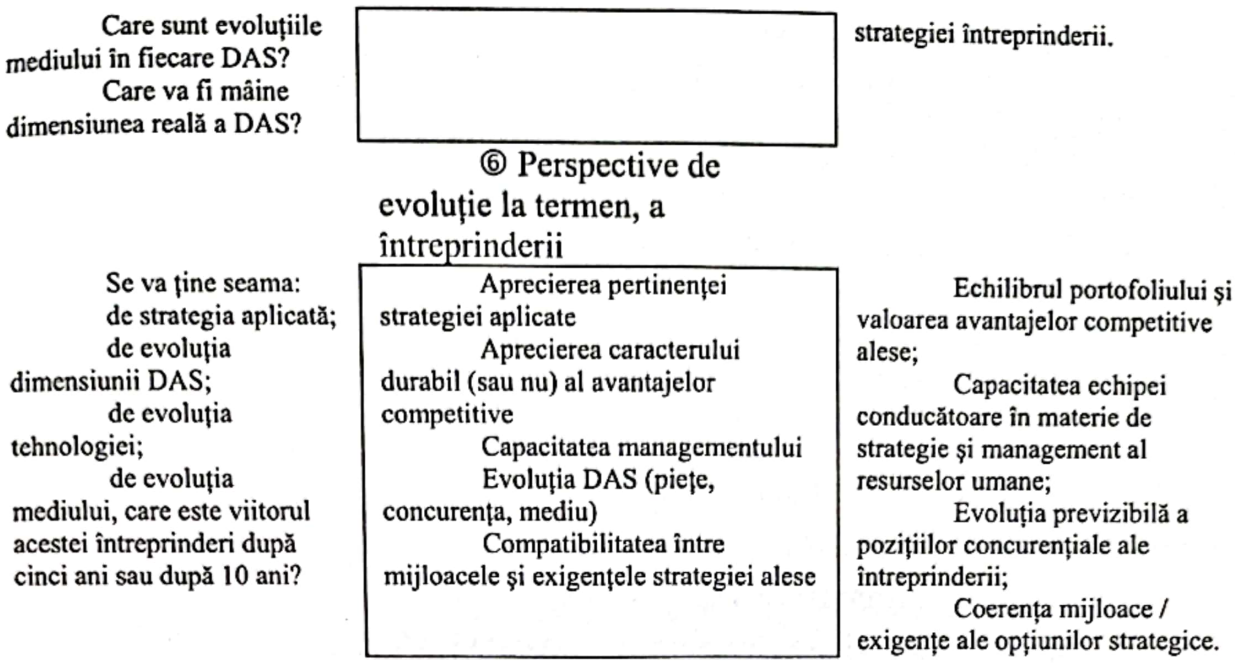


Figura nr. 26.1. - Schema de elaborare a unui audit strategic

Analiza performanţelor globale ale întreprinderii [411]

Strategia dezvoltată de întreprindere se exprimă, în mod global, prin performanţe economice şi financiare ce trebuie analizate în prima fază a auditului.

În acest scop, trebuie precizată evoluţia întreprinderii în perioada anterioară. Analiza va fi făcută pe cel puţin cinci ani anteriori, în scopul atenuării fenomenelor conjuncturale şi punerii în evidenţă a dinamicii reale.

Această evaluare globală va lua în considerare următoarele elemente:

- evoluţia performanţelor economice şi financiare ale întreprinderii;
- situaţia financiară, inclusiv capacitatea de îndatorare potenţială a firmei;
- calitatea managementului.

Performanţele economice şi financiare

Principalele elemente de reţinut se referă la evoluţia indicatorilor:

- cifra de afaceri;
- valoarea adăugată;
- productivitatea muncii;
- investiţiile efectuate;
- rezultatele financiare.

Pe baza acestor elemente se poate aprecia atât rezultatul întreprinderii cât şi o perspectivă a performanţelor viitoare.

---

[411] Richard J., *Analyse financière et audit des performances de l'entreprise*, 2e édition, La Villeguérin Editions, Paris, 1993. În prefaţa acestei lucrări, profesorul Bernard Colasse subliniază existenţa a două concepţii principale privind auditul performanţelor. Una se referă la calitatea performanţelor tehnice ale sistemelor de informare, de organizare şi conducere aplicate de întreprindere pentru a-şi atinge obiectivele, cealaltă se referă la aprecierea performanţelor realizate în gestiunea întreprinderii.

Scanned with OKEN Scanner

Calitatea managementului [412]

Auditul strategic are în vedere calitatea managementului. Se formulează o apreciere asupra capacităţilor de evoluţie ale întreprinderii, maniera în care aceasta este condusă şi animată constituind unul din factorii de succes.

În acest context, se vor analiza următoarele aspecte:

- structura generală a întreprinderii;
- măiestria gestiunii;
- motivaţia angajărilor;
- atenţia acordată evoluţiei mediului413.

Analiza strategiei întreprinderii

presupune abordarea următoarelor faţete:

- activităţile din întreprindere;
- domeniile de activitate strategice exploatate (DAS);
- poziţiile concurenţiale ale întreprinderii în fiecare DAS;
- avantajele competitive dezvoltate în domeniile exploatate.

Concluziile auditului: şansele de succes ale întreprinderii şi perspectivele de dezvoltare

Analiza efectuată în cadrul unui audit strategic se bazează pe o apreciere precisă a performanţelor obţinute. Ea furnizează elemente care permit evaluarea perspectivelor de dezvoltare.

Întreaga activitate de audit strategic trebuie diferenţiată în mod logic pe următoarele două direcţii:

- aprecierea obiectivă a performanţelor realizate de întreprindere în toate sectoarele de activitate;
- formularea unor orientări privind dezvoltarea în perspectivă a firmei.

Sunt avute în vedere în acest context elementele de natură economică, socială, inclusiv cele de ordin ecologic.

Economia a devenit astăzi una din zonele de interes fundamental pentru existenţa umană. Prin ea se verifică şi legitimează marile adevăruri descoperite şi generalizate de teorie. Unica resursă inepuizabilă a secolului nostru o reprezintă, în opinia reputatului sociolog Alvin Toffler, decizia, calitatea şi competenţa actului managerial.

---

412 N.B., am putea vorbi aici de auditul de gestiune, aşa cum rezultă din lucrarea profesorului Jacques Richard. Acest gen de audit se limitează la aprecierea performanţelor întreprinderii în termeni de rentabilitate, profitabilitate, productivitate şi randament. Se adaugă aici şi al cincilea criteriu, eficacitatea, definită drept expresia în volum a rentabilităţii. În concepţia prezentată, constatăm o extindere a sferei auditului de gestiune prin îmbogăţirea noţiunii de performanţă într-o dezvoltare metodologică de la auditul financiar către auditul strategic, integrând auditul social.

413 International Federation of Accountants – IFAC (Federaţia Internaţională a Contabililor), Camera Auditorilor din România, *Ghidul de utilizare a Standardelor Internaţionale de Audit în auditarea întreprinderilor mici şi mijlocii*, Editura CECCAR, Bucureşti, 2007, p. 103.

Scanned with OKEN Scanner

Auditul strategic exprimă, în ultimă instanță, un veritabil feed-back al proceselor decizionale. Prin perceperea și evaluarea obiectivă a realității economice, acest demers complex descoperă conexiuni, motivații și anticipă efecte. Sporește astfel, în mod esențial, oferta informațională pusă la dispoziția managerului. În asemenea împrejurări, activitatea economică poate fi orientată spre realizarea unor parametri fundamentali: eficiență, raționalitate și rigoare.

Scanned with OKEN Scanner

Bibliografie selectivă

1. Alazard Cl., Separi S., **Contrôle de gestion,** 2e édition, Dunod, Paris, 1994
2. Albu N., Albu C., **Instrumente de management al performanței,** Vol. I, Editura Economică, Bucureşti, 2003
3. Andone I., Tabără N., coordonatori, **Contabilitate, tehnologie şi competitivitate,** Editura Academiei Române, Bucureşti, 2006
4. Anthony R. N., Govindarajan V., **Management Control Systems,** Twelfth Edition, McGraw – Hill International Edition, 2007
5. Atkinson A.A., Bauker R.D., Kaplan R.S., Young S.M., **Mangement Accounting,** Prentice-Hall, Upper Saddle River, NJ, USA, 1997
6. Baizet M., Doche F., **IAS/IFRS et systèmes d'information, în GT ANDFCG, Normes IAS/IFRS, Que faut-il faire? Comment s'y prendre?,** Deuxième edition, Editions d'Organisation, Paris, 2005
7. Baglin G., Malleret, **L'évaluation économique du „Juste à temps", Actes du 11ème Congrès de L'AFC, Comptabilité et pluridisciplinarité,** vol II, Saint-Maur 1998
8. Balantzian G., (sous la direction), **Tableaux de bord. Pour diriger dans un context incertain,** Editions d'Organisation, Paris, 2005
9. Berry A.J., Broadbent J., Otley D., **Management control. Theories, Issues and Performance,** Second Edition, Palgrave Macmillan, 2005
10. Bendrey M., Hussey R., West C., Edited Hussey J., **Continuum,** The Tower Buldin, London, 2001
11. Bhimani Al., **Management Accounting in the Digital Economy,** Oxford University Press, Oxford, New York, 2003
12. Boix D., Feminier B., **Manager d'équipe. Le tableau de bord facile,** Deuxième édition, Nouvelle présentation, Editions d'Organisation, Paris, 2004
13. Boisselier P., **DECF n° 7 Contrôle de gestion. Cours et applications, 3ème édition,** Editions Vuibert, Paris, 2004
14. Bouquin H., **Le contrôle de gestion,** 4e édition, PUF, Paris, 1998
15. Bouquin H., **Contabilitate de gestiune,** Traducere şi studiu introductiv Tabără N., Editura TipoMoldova, Iaşi, 2004

Scanned with OKEN Scanner

188. Yvon Pesqueux, **Gouvernance et privatisation,** Press Universitaires de France, Paris, 2007

189. Zaiț D., **Evaluarea și gestiunea investițiilor directe,** Editura Sedcom Libris, Iași, 2008

190.*** - Les Textes Comptables de Référence, Comité de Comptabilité Financière et de Gestion (FMAC) de la Fédération Internationale des Comptables (IFAC), Pratique internationale de comptabilité de gestion nr. 1 (revision de 1998), **Concepts fondamentaux de comptabilité de gestion,** în Revue Française de Comptabilité, 315, Octobre, 1999

191.*** - International Federation of Accountants – IFAC (Federația Internațională a Contabililor), Camera Auditorilor din România, **Ghidul de utilizare a Standardelor Internaționale de Audit în auditarea întreprinderilor mici și mijlocii,** București, 2007

192.*** - **OMFP 1826/22.12.2003 pentru aprobarea precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune,** Monitorul Oficial nr. 23/12.2004

193.*** - **OMFP nr. 3055, pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene,** publicat în Monitorul Oficial nr. 766/10.11.2009.

194.*** - **Legea contabilității nr.82/1991,** modificată și actualizată prin OUG nr. 37/2011, publicată în Monitorul Oficial nr. 285/22.04.2011

195.*** - **Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRSs™), incluzând Standardele Internaționale de Contabilitate (IASs™) și Interpretărilor lor la 1 ianuarie 2011,** Editor CECCAR, București, 2011

Scanned with OKEN Scanner

Cuprins

PREFAȚĂ 5

PARTEA I CONTABILITATE DE GESTIUNE - CONCEPTE FUNDAMENTALE, METODE ȘI PRACTICI DE GESTIUNE 7

CAPITOLUL 1 NOI CONCEPTE ÎN MODERNIZAREA CONTABILITĂȚII DE GESTIUNE 9

1.1. SCHIMBĂRI ALE MEDIULUI ECONOMIC ȘI ALE CONTABILITĂȚII DE GESTIUNE. NOILE PROCESE ȘI TEHNOLOGII DE AFACERI 9
1.2. CONTABILITATEA – COMPONENTĂ A SISTEMULUI INFORMAȚIONAL 11
1.3. SISTEMUL DE CONTABILITATE CU DUBLU CIRCUIT 13
1.4. CONTABILITATEA DE GESTIUNE. DEFINIȚIE ȘI OBIECTIVE 18
1.5. FUNCȚIILE ȘI ROLUL CONTABILITĂȚII DE GESTIUNE 25
1.6. EVOLUȚIA ȘI TRANSFORMAREA CONTABILITĂȚII DE GESTIUNE 28
1.6.1. Faze în dezvoltarea contabilității de gestiune 28
1.6.2. Prevederi generale privind contabilitatea de gestiune în România 33
1.7. CONTABILITATEA DE GESTIUNE ȘI PROCESUL DE CONDUCERE 37
1.8. CADRUL CONCEPTUAL AL CONTABILITĂȚII DE GESTIUNE 41
1.9. UTILIZAREA CADRULUI CONCEPTUAL 48
CONCLUZII 50

CAPITOLUL 2 CONTABILITATEA DE GESTIUNE SI CENTRELE DE RESPONSABILITATE 51

2.1. CARACTERISTICILE GENERALE ALE CENTRELOR DE RESPONSABILITATE 51
2.2. CENTRELE DE COSTURI 54
2.3. CENTRELE DE PROFIT 62
2.4. CENTRELE DE INVESTIȚII 66
2.5. STUDIU DE CAZ 67
CONCLUZII 72

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 3 METODE MODERNE DE CALCULAȚIE A COSTURILOR 73

3.1. METODA STANDARD-COST 73
3.1.1. Metoda Standard-Cost unic 93
3.1.2 Metoda Standard - Cost dublu 98
3.2. METODA DIRECT-COSTING 103
3.2.1. Indicatori specifici metodei Direct-Costing 104
3.2.2. Metoda Direct – Costing. Varianta simplificată 108
3.2.3. Metoda Direct-Costing. Varianta evoluată 109
3.2.4. Metoda Direct-Costing. Calculația de acoperire a cheltuielilor fixe 109
3.3. METODA KAIZEN COSTING SAU GESTIUNEA CONTINUĂ A COSTULUI 120
3.4. METODA TARGET COSTING 128

CAPITOLUL 4 CRITERII DE EVALUARE A PRODUCTIEI ORGANIZATE IN „JUST-IN-TIME" 135

4.1. CONCEPȚII PRIVIND „JUST-IN-TIME" 136
„Just-in-Time" constituie o filosofie a progresului 137
4.2. ELEMENTE DE EVALUARE A SISTEMELOR DE PRODUCȚIE ORGANIZATE ÎN JIT 140
4.3. EVALUAREA PROIECTELOR DE INVESTIȚII ÎN SPIRITUL JIT 143
4.3.1. Principii generale pentru o metodologie de evaluare a proiectelor „Just-in-Time" 143
4.3.2. Pentru o evaluare progresivă a JIT 143
4.3.3. Demersul strategic 146
4.3.4. Demersul „Prim" 146
4.3.5. Demersul multicriterial 147

CAPITOLUL 5 MODERNIZAREA CONTABILITĂȚII DE GESTIUNE PRIN INTERMEDIUL METODEI ABC 149

5.1. MODELUL DE REPREZENTARE SAU MODALITĂȚILE DE STRUCTURARE A FLUXURILOR 149
5.2. MODELAREA FLUXURILOR 151
5.3. ADAPTAREA INFORMAȚIEI LA DECIZIA STRATEGICĂ 152
5.4. CALCULAȚIA COSTURILOR CONFORM METODEI ABC 153
5.5. CONTABILITATEA ȘI MANAGEMENTUL PE BAZĂ DE ACTIVITĂȚI (ABC ȘI ABM) 158
5.5.1. Metoda Activity-Based Costing vs. Metoda Activity-Based Management 161
5.5.2. Avantajele și dezavantajele sistemului ABC/ABM 184

CAPITOLUL 6 UTILIZAREA DEMERSULUI PE BAZĂ DE ACTIVITĂȚI ÎN GESTIUNEA NEVOII DE FINANȚARE PENTRU EXPLOATARE 187

6.1. ABORDAREA PRIN BILANȚ ȘI LIMITELE ACESTEIA 188
6.2. ABORDAREA PE BAZA CICLULUI DE EXPLOATARE 189

Scanned with OKEN Scanner

6.3. NEVOIA DE FINANȚARE A EXPLOATĂRII 192
6.4. FACTORII DETERMINANȚI AI NFRE 192
CONCLUZIE 196

CAPITOLUL 7 CONTROLUL CALITĂȚII ȘI PERFORMANȚA ÎN CONTABILITATE 197

7.1. NORMALIZAREA CALITĂȚII ÎN CONTABILITATE 197
7.1.1. Conceptul „calitate serviciu" în contabilitate 197
7.1.2. Înțelegerea caracteristicilor de calitate 199
7.1.3. Normalizarea gestiunii calității 199
7.1.4. Atestarea calității: autocontrolul sau certificarea de către o terță persoană 200
7.1.5. Informația contabilă: normalizarea și certificarea conturilor 200
7.1.6. Definirea obiectului contabil măsurat 201
7.1.7. Caracterul discriminant al actului contabil 201
7.1.8. Definirea abordării contabile 201
7.1.9. Delegarea actelor contabile 202
7.1.10. Urmărirea calității contabile 202
7.1.11. Definirea cadrului conceptual al calității contabile 202
7.1.12. Cadre conceptuale privind contabilitatea și calitatea contabilă 202
7.1.13. Conceptul de calitate contabilă și normele contabile de referință 207
7.1.14. Informația contabilă în continuă diversificare. De la utilizatorul general către o multitudine de interese individuale 208
7.1.15. Cuantificarea calității contabile 209
Concluzii 210
7.2. DEMERSUL CALITĂȚII 210
7.2.1. Conceptul de calitate 210
7.2.2. Eradicarea surselor non-calității 212
7.2.3. Urmărirea calității 214
7.3. MIJLOACE ȘI PROCEDEE DE CONTROL AL CALITĂȚII 216
7.3.1. Normele ISO 9000 217
7.3.2. Funcționarea întreprinderii și certificarea calității 219
7.3.3. Comparația activităților ISO și IASB 219
7.3.4. Utilizarea indicatorilor de calitate 220
7.3.5. Costurile generate de non-calitate 221
7.4. PERFORMANȚA ȘI SISTEMUL DE CALITATE 224
7.4.1. Calitatea este o afacere de bun simț 224
7.4.2. Etapele sistemului de calitate 225
7.4.3. Sistemul de măsurare a performanței în centrul sistemelor de calitate 226
7.4.4. De la calitatea oferită la calitatea percepută 227

CAPITOLUL 8 O NOUĂ VIZIUNE ÎN MĂSURAREA PERFORMANȚELOR 229

8.1. MĂSURAREA PERFORMANȚEI GLOBALE A ÎNTREPRINDERII 230
8.1.1. Căi de măsurare a performanței cu ajutorul tabloului de bord prospectiv 231
8.1.2. Sistemul de monitorizare a performanței 232
8.1.3. Principiile și structura sistemului de măsurare echilibrat 235

Scanned with OKEN Scanner

8.2. REALIZAREA PERFORMANȚEI GLOBALE 238
8.2.1. Elaborarea unor instrumente de monitorizare a performanței 239
8.2.2. Construcția de instrumente de gestiune 244

CAPITOLUL 9 TABLOUL DE BORD ȘI RESPONSABILITATEA CONTABILĂ 247

9.1. PRELIMINARII 247
9.2. TABLOUL DE BORD 247
9.2.1. Principii care stau la baza întocmirii tabloului de bord 249
9.2.2. Conținutul tabloului de bord 251
9.2.3. Tablourile de bord de gestiune 255
9.3. CONCEPTUL DE RESPONSABILITATE CONTABILĂ 257
9.4. DEOSEBIRI ÎNTRE TABLOUL DE BORD ȘI RESPONSABILITATEA CONTABILĂ 258
9.5. INTEGRAREA ȘI COMPLEMENTARITATEA CELOR DOUĂ SISTEME 259
9.6. CAPITALUL IMATERIAL ȘI TABLOUL DE BORD PENTRU UN NOU STIL DE MANAGEMENT 259
9.6.1. Capitalul imaterial în context actual 260
9.6.2. Tabloul de bord pentru un nou stil de management 265
9.7. TABLOUL DE BORD, RAPORTAREA FINANCIARĂ ȘI MANAGEMENTUL RISCULUI 285
9.7.1. O nouă generație de tablouri de bord 285
9.7.2. Tabloul de bord între sistem de monitorizare și sistem de raportare 287
9.7.3. Sistemele de informare și monitorizare strategică 289
9.7.4. Integrarea sistemelor de informare ale Tabloului de bord executiv în strategia decizională a întreprinderii 295
CONCLUZII 297

CAPITOLUL 10 UTILIZAREA TRATAMENTULUI DE REFERINȚĂ (BENCHMARKING) ÎN AMELIORAREA PERFORMANȚEI GLOBALE A ÎNTREPRINDERII 299

10.1. PRELIMINARII 299
10.2. ETAPELE ȘI OBIECTIVELE PROCESULUI DE BENCHMARKING 301
10.3. NIVELURILE BENCHMARKING-ULUI 303
10.4. DIFERITE TIPURI DE TRATAMENTE DE REFERINȚĂ 305
10.5. IMPLEMENTAREA TRATAMENTULUI DE REFERINȚĂ 305
10.6. REZULTATUL UNEI OPERAȚIUNI DE BENCHMARKING 306
10.7. MISIUNEA CONTROLORULUI DE GESTIUNE 307
10.8. TRATAMENTUL DE REFERINȚĂ ȘI FUNCȚIA CONTABILĂ 308

CAPITOLUL 11 ROLUL CONTABILITĂȚII DE GESTIUNE ÎN POZIȚIONAREA STRATEGICĂ A ÎNTREPRINDERII 309

11.1. KAPLAN ȘI CONTABILITATEA DE GESTIUNE 310
11.1. CONCEPTUL DE STRATEGIE. TIPOLOGIE ȘI FACTORI DE INFLUENȚĂ 312
11.1.1. Dimensiuni ale conceptului de strategie 312

Scanned with OKEN Scanner

11.1.2. Componentele strategiei 314
11.1.3. Factorii de influenţă asupra strategiei unei firme 317
11.1.4. Grupurile de interese (stakeholderii) şi rolul strategiilor de firmă 321
11.2. PLANIFICAREA ÎNTREPRINDERII – SISTEM DE DATE PENTRU REFLECTAREA STRATEGIEI 322
11.2.1. Planul strategic 323
11.2.2. Planul operaţional 324
11.2.3. Gestiunea bugetară 325
11.2.4. Controlul bugetar 328
11.3. METODOLOGIA CONTABILITĂŢII DE GESTIUNE ŞI ROLUL EI ÎN ELABORAREA DECIZIILOR STRATEGICE 328
11.4. CONTABILITATEA POZIŢIONĂRII STRATEGICE 331
11.5. CONTABILITATEA DE GESTIUNE STRATEGICĂ 332
11.5.1. Delimitări conceptuale 332
11.5.2. Tehnici de planificare în contabilitatea de gestiune strategică 337
11.5.3. Tehnici de calculaţie în contabilitatea de gestiune strategică 339
11.5.4. Luarea deciziilor în contabilitatea de gestiune strategică 340
11.6. REALIZAREA ÎNTREGULUI POTENŢIAL AL CONTABILITĂŢII ÎN VEDEREA POZIŢIONĂRII STRATEGICE 342

CAPITOLUL 12 GUVERNANŢA CORPORATISTĂ ŞI CONTABILITATEA DE GESTIUNE 345

12.1. PROVOCĂRILE MANAGEMENTULUI ÎN SECOLUL XXI 345
12.2. ADAPTAREA ÎNTREPRINDERILOR LA NOUL RITM AL SCHIMBĂRII 346
12.3. GUVERNANŢA – UN NOU MOD DE CONDUCERE 347
12.3.1. Conceptul de guvernanţă corporatistă 348
12.3.2. Principii şi obiective ale guvernanţei corporatiste 350
12.4. CONSTRUCŢIA NOII GUVERNANŢE 351
12.4.1. Unitate şi diversitate într-o întreprindere multinaţională 351
12.4.2. Promovarea valorilor pentru administrarea complexităţii spaţiu - timp - cultură 353
12.4.3. Inovaţia 353
12.4.4. Integrarea evoluţiei tehnologiilor în cultura întreprinderii 354
12.5. PROCESUL DE GUVERNANŢĂ 354
12.5.1. Procesele de comunicare şi concertare 354
12.5.2. Instanţele de decizie şi de reglare 355
12.5.3. Indicatori, instrumente de măsurare şi tablouri de bord 355
12.5.4. Definirea funcţiilor 356
12.6. GUVERNANŢA SISTEMULUI DE INFORMARE 356
12.7. ADAPTAREA SISTEMULUI DE INFORMARE LA GESTIUNEA SCHIMBĂRII 357
12.8. DEZVOLTAREA CONTABILITĂŢII DE GESTIUNE ÎN CONDIŢIILE GUVERNANŢEI CORPORATISTE 359

CAPITOLUL 13 CONTABILITATEA RANDAMENTULUI (THROUGHPUT ACCOUNTING) 361

Scanned with OKEN Scanner

13.1. Analiza comparativă a contabilității randamentului 362
13.2. Etape ale aplicării contabilității randamentului 365
13.3. Constrângeri și blocaje în producție 365
13.4. Perspectiva aplicativă 367
13.5. Limite și avantaje ale contabilității randamentului 368

PARTEA A II-A CONTROL DE GESTIUNE - CONCEPTE, METODE ȘI MODELE 371

CAPITOLUL 14 DELIMITĂRI CONCEPTUALE ÎN CONTROLUL DE GESTIUNE 373

14.1. Preliminarii 373
14.2. Definiția controlului de gestiune 375
14.3. Tipuri de gestiune și tipuri de control 379
14.3.1. Tipuri de gestiune 379
14.3.2. Tipuri de control 379
14.4. Funcționarea controlului organizațional pe trei nivele (R. N. Anthony) 382
14.5. Controlul de gestiune - interfața dintre controlul strategic și controlul operațional 386
14.6. Evoluția istorică 391
14.7. Apariția unei normalizări 391
14.8. Perspective ale controlului de gestiune în România 392
14.9. Controlul de gestiune privit ca disciplină de gestiune. Legăturile cu alte discipline de gestiune 394
14.9.1. Sistemul contabil 395
14.9.2. Gestiunea financiară 395
14.9.3. Marketing 395
14.9.4. Gestiunea resurselor umane 395
14.9.5. Gestiunea producției și influențele sale în domeniul stocurilor și al logisticii 395
14.9.6. Strategia 396
14.10. Legăturile cu alte discipline 397
14.10.1. Teoria generală a sistemelor 397
14.10.2. Teoria informației și deciziei 398
14.10.3. Sociologia organizațiilor 399
14.11. Comparația cu alte forme de control 400
Concluzie 401

CAPITOLUL 15 CONTROLUL DE GESTIUNE ȘI TEORIA ORGANIZAȚIONALĂ 405

15.1. Teoria clasică și controlul de gestiune 405
15.2. Școala relațiilor umane și controlul de gestiune 407

Scanned with OKEN Scanner

15.3. MANAGEMENTUL PRIN OBIECTIVE 409
15.4. NOILE TEORII ECONOMICE ŞI CONTROLUL DE GESTIUNE 411

CAPITOLUL 16 EVOLUŢIA CONTABILITĂŢII ŞI CONSECINŢELE ASUPRA CONTROLULUI DE GESTIUNE 413

16.1. CONTABILITATEA INTEGRATĂ: UN INSTRUMENT DE GESTIUNE PERFORMANT 413
16.2. CONTROLUL DE GESTIUNE ŞI MODERNIZAREA INSTRUMENTELOR DE TRATARE A INFORMAŢIEI CONTABILE 416
16.3. CONTABILITATEA ŞI CONTROLUL DE GESTIUNE 417
16.4. PRINCIPIILE ŞI ROLUL CONTROLULUI DE GESTIUNE ÎN CONDUCEREA ÎNTREPRINDERII 418
16.5. STRUCTURA ORGANIZATORICĂ ŞI CONTROLUL DE GESTIUNE LA NIVELUL ÎNTREPRINDERII 420
16.6. APARIŢIA DE NOI MESERII ŞI ORGANIZĂRI 421
CONCLUZIE - CE AR TREBUI SĂ FIE CONTROLUL DE GESTIUNE? 423

CAPITOLUL 17 CONTROLUL DE GESTIUNE ÎN CADRUL NOULUI MEDIU CONCURENŢIAL 425

17.1. CONTROLUL DE GESTIUNE CLASIC 426
17.1.1. Dezvoltarea întreprinderii tayloriene 426
17.1.2.Caracteristicile întreprinderii tayloriene 426
17.1.3. Filosofia tayloriană în controlul de gestiune clasic 427
17.2. APARIŢIA UNUI NOU MOD DE FUNCŢIONARE A ÎNTREPRINDERILOR 429
17.2.1. Noul mediu concurenţial 429
17.2.2. Noul mecanism de funcţionare al întreprinderilor 429
17.3. APARIŢIA NOILOR CONCEPTE DE GESTIUNE 430
17.3.1. Noul limbaj de gestiune constituit din indicatori, fizici, financiari, comuni controlului de gestiune şi lucrătorilor operaţionali 431
17.3.2. Predominanţa punctului de vedere a întreprinderii asupra celui al delimitării ierarhice 432
17.3.3. Conducerea pe bază de pluri-obiective pentru fiecare responsabil 433
17.3.4. Întâietatea acordată planurilor de acţiune şi previziunilor 433
17.3.5. Simplitatea instrumentelor de gestiune, condiţia eficacităţii lor 434
17.3.6. Arhitectura sistemelor de informaţii adaptate noului tip de animare 434

CAPITOLUL 18 ORGANIZAREA ŞI EXERCITAREA CONTROLULUI DE GESTIUNE LA NIVELUL ÎNTREPRINDERILOR INDUSTRIALE 437

18.1. APARIŢIA ŞI DEZVOLTAREA CONTROLULUI DE GESTIUNE 437
18.2. COMPARAŢIA CU ALTE TIPURI DE CONTROL 438
18.2.1. Controlul invizibil 438
18.2.2. Controlul prin proceduri (reglementări) 439
18.2.3. Controlul ierarhic 439

Scanned with OKEN Scanner

18.2.4. Controlul pieței *439*
18.2.5. Controlul prin socializare *439*
18.2.6. Clarificarea frontierelor între controlul de gestiune și audit, revizie contabilă, control intern *440*
18.3. PROCESUL DE LUARE A DECIZIILOR 441
18.4. CONTROLUL ȘI CICLURILE DE INFORMARE 444
18.5. CONTROLUL DE GESTIUNE ȘI DESCENTRALIZAREA 446
18.6. FUNCȚIILE ÎNTREPRINDERII ȘI STRUCTURA ORGANIZATORICĂ 448
18.6.1. Funcțiile întreprinderii *448*
18.6.2. Structura organizatorică *449*

CAPITOLUL 19 CONTROLUL DE GESTIUNE ȘI INTELIGENȚA ECONOMICĂ 455

PRELIMINARII 455
19.1. CREATIVITATE ȘI INOVARE ÎN CONDUCEREA ACTIVITĂȚII ECONOMICE 456
19.2. INSTRUMENTE DE STIMULARE A CREATIVITĂȚII 459
19.3. INTELIGENȚA ECONOMICĂ 461
19.4. RISCURI ȘI OBSTACOLE DE EVITAT ÎN COLECTAREA ȘI EXPLOATAREA INFORMAȚIEI 465
CONCLUZII 469

CAPITOLUL 20 PLANIFICAREA ȘI GESTIUNEA BAZATĂ PE BUGETE 471

20.1. PLANIFICAREA ÎNTREPRINDERII 474
20.1.1. Strategia întreprinderii *477*
20.1.2. Planul strategic *478*
20.1.3. Planul operațional *479*
20.2. BUGETUL - PREMISĂ A PLANIFICĂRII PE TERMEN SCURT 480
20.2.1. Principalele caracteristici în evoluția bugetării *480*
20.2.2. Realizarea bugetării într-o organizație *481*
20.3. GESTIUNEA BUGETARĂ 485
20.3.1. Conținutul gestiunii bugetare *486*
20.3.2. Articularea bugetelor *488*
20.3.3. Calendarul elaborării bugetelor *489*
20.4. CONTROLUL BUGETAR 491

CAPITOLUL 21 SISTEMUL DE BUGETE AL ÎNTREPRINDERII 493

21.1. OBIECTIVELE PLANULUI DE FINANȚARE 493
21.2. TIPOLOGIA BUGETELOR 495
21.3. TEHNICA ELABORĂRII BUGETELOR PERIODICE 496
21.4. BUGETELE LEGATE DE VOLUMUL DE ACTIVITATE: VÂNZĂRI-PRODUCȚIE-APROVIZIONARE 498

Scanned with OKEN Scanner

21.4.1. Bugetul vânzărilor 498
21.4.2. Bugetul de producție 521
21.4.3. Bugetul de aprovizionări 526
21.4.4. Bugetul investițiilor 533
21.4.5. Bugetul costurilor de producție 535
21.4.6. Bugetul cheltuielilor generale de administrație 541
21.4.7. Elaborarea bugetului general al costurilor de producție al întreprinderii 543
21.4.8. Bugetul costului unitar pe produs 543
21.4.9. Bugetele indirecte legate de vânzări en-gros și investiții 545
21.4.10. Documente de sinteză 545

CAPITOLUL 22 POSIBILITĂȚI DE UTILIZARE A BUGETULUI BAZĂ ZERO 555

22.1. PRINCIPII ȘI OBIECTIVE ALE METODEI BBZ 556
22.2. PRINCIPALELE OBIECTIVE ALE ACESTEI METODE SUNT: 557
22.3. APLICAREA BBZ 558
22.4. STABILIREA UNEI PROPUNERI BUGETARE 558
22.5. CĂUTAREA SISTEMATICĂ A OPȚIUNILOR 559
22.6. CLASIFICAREA OPȚIUNILOR 559
22.7. ALOCAREA RESURSELOR ȘI PUNEREA ÎN OPERĂ 559
22.8. DIFICULTĂȚILE DE APLICARE A BBZ 560

CAPITOLUL 23 CONTABILITATEA ȘI CONTROLUL DE GESTIUNE ÎN RESTRUCTURAREA ORGANIZAȚIONALĂ 565

23.1. CONTABILITATEA ȘI CONTROLUL DE GESTIUNE, FACTORI DE INFLUENȚĂ ÎN RECONSTRUCȚIA ORGANIZAȚIONALĂ 567
23.1.1. Restructurarea organizațională în condițiile normalizării contabile internaționale 567
23.1.2 Diagnosticul organizației 568
23.1.3. Analiza valorii 569
23.2. SCHIMBAREA RADICALĂ 571
23.2.1. O analiză fundamentală 571
23.2.2. Reprezentarea întreprinderii conform instrumentelor de gestiune 574
23.2.3. Gestiunea schimbării 575
CONCLUZII 576

CAPITOLUL 24 TENDINȚE ACTUALE ÎN EVOLUȚIA CONTROLULUI DE GESTIUNE 577

24.1. PUNCTELE FORTE ALE CONTROLULUI DE GESTIUNE 578
24.2. BUGETUL ȘI CONTABILITATEA DE GESTIUNE 579
24.3. IPOTEZELE AFERENTE CONTROLULUI DE GESTIUNE 581
24.4. LIMITE ALE REACTUALIZĂRII BUGETELOR 582
24.5. SCHIMBĂRILE DE CONTEXT 582

Scanned with OKEN Scanner

24.6. INDICATORI CHEIE ŞI RELEVANŢA LOR ÎN CONTROLUL DE GESTIUNE 584
CONCLUZII 586

CAPITOLUL 25 PARTICULARITĂŢI ALE CONTROLULUI DE GESTIUNE ÎN MEDIUL INTERNAŢIONAL 587

25.1. ROLUL CONTROLULUI DE GESTIUNE 588
25.1.1. Funcţiile obişnuite ale controlului de gestiune 588
25.1.2. În mediul internaţional, controlul de gestiune trebuie să coordoneze 589
25.1.3. De la funcţii până la modul de desfăşurare a controlului de gestiune determinant va fi stilul şi cultura întreprinderii 589
25.2. ORGANIZAREA CONTROLULUI DE GESTIUNE ÎN MEDIUL INTERNAŢIONAL 590
25.2.1. Sistemul de informare 590
25.2.2. Personalul controlului de gestiune 592
25.2.3. Controlul de gestiune al filialelor grupurilor multinaţionale 593
25.3. MUTAŢII ALE CONTROLULUI DE GESTIUNE ÎN MEDIU INTERNAŢIONAL 593

CAPITOLUL 26 AUDITUL INTERN ŞI AUDITUL STRATEGIC AL ÎNTREPRINDERII 597

26.1. AUDITUL INTERN AL ÎNTREPRINDERII. DEFINIŢIE ŞI OBIECTIVE 598
26.2. AUDITUL STRATEGIC ŞI ROLUL SĂU ÎN REFLECTAREA SITUAŢIEI REALE A ÎNTREPRINDERII 600
26.2.1. Desfăşurarea auditului strategic 601

BIBLIOGRAFIE SELECTIVA 607

Scanned with OKEN Scanner

„Această carte constituie o provocare şi se dovedeşte a fi o reuşită. Nu cred că există vreun domeniu spre care cititorul să nu fie direcționat pentru explorarea celor mai noi direcții de cercetare din contabilitate, contabilitate de gestiune, management cu ale sale componente atât de importante pentru pentru controlul de gestiune. Niciuna dintre problemele cu care se confruntă astăzi întreprinderile nu a fost omisă, începând cu subiectul foarte dificil al performanței întreprinderii, care precede un capitol de sinteză privind guvernanța. Nu a fost uitată nici cultura generală a controlorilor, diferitele tehnici fiind, foarte pertinent prezentate, din perspectivă istorică. Inteligența economică, adesea trecută sub tăcere, îşi găseşte locul aici. Bineînțeles, alături de capitolele clasice cu privire la instrumentele de planificare şi de bugetare sunt abordate şi cele privind calculația costurilor.

Iată, aşadar, un viitor volum clasic, indispensabil atât studenților în formare, masteranzilor, doctoranzilor cât şi practicienilor confruntați cu efervescența inovațiilor adevărate şi false care se succed cu repeziciune şi au tendința de a-i dezorienta pe toți cei care nu dețin o „busolă", un instrument de cunoaştere şi orientare în domeniu.

Superba lucrare coordonată de profesorii Neculai Tabără şi Sorin Briciu, este o astfel de busolă."

Henri Bouquin

Scanned with OKEN Scanner

Profesorul universitar doctor în economie Neculai Tabără, Facultatea de Economie şi Administrarea Afacerilor, Universitatea „Alexandru Ioan Cuza" din Iaşi a absolvit, în anul 1973, secţia Contabilitate a Facultăţii de Ştinţe Economice din cadrul Universităţii „Alexandru Ioan Cuza" Iaşi în calitate de şef de promoţie.

Este conducător de doctorat în domeniul Contabilitate din anul 1997 şi are 33 de teze susţinute public şi confirmate. Este expert contabil din 1981 şi membru în Consiliul Superior al CECCAR în perioadele 1998-2000 şi 2008-prezent.

În anul 1994 a efectuat un stagiu de cercetatare în cadrul programului TEMPUS la Université Paris-Sud (I.U.T. de Sceaux) şi Université Paris Dauphine Franţa. De asemenea, a participat la Congresele Asociaţiei Franceze de Contabilitate organizate în perioada 1991-1995.

Este autor şi coautor a 45 de cărţi şi manuale, inclusiv a 312 articole şi studii de specialitate publicate în ţară şi străinătate. În calitate de coordonator al lucrării „Contabilitate internaţională" (Editura TipoMoldova, Iaşi, 2009), a primit distincţia AFER 2010 pentru cea mai bună carte a anului din domeniul contabilităţii.

Director si membru in echipe a 19 proiecte de cercetare, din care 2 granturi.

Domenii de interes în cercetare: contabilitate şi control de gestiune; contabilitate naţională; contabilitate internaţională; contabilitate financiară şi audit; fundamentele ştiinţifice ale contabilităţii; analiză financiară.

Profesorul universitar doctor in contabilitate Sorin Briciu, Facultatea de Ştiinţe, Universitatea „1 Decembrie 1918" din Alba Iulia a absolvit în anul 1974, secţia Contabilitate din Academia de Studii Economice Bucureşti

Conducător de doctorat în domeniul contabilitate din anul 2005.

Membru ARACIS, comisia experţi permanenţi Economice II

Membru CNACTDU - M. Ed.C.T.S. (2008-2010)

Autor si coautor a 28 de cărţi şi manuale, inclusiv a 68 articole şi studii publicate în volumele unor manifestări ştiinţifice internaţionale recunoscute din ţară şi din străinătate. În calitate autor al lucrării „Contabilitate managerială" (Editura Economică, Bucureştii, 2006), a primit premiul I al AFER 2008 pentru literatură de specialitate economică din domeniul contabilitate

Redactor sef: Universitatis Apulensis, Series Oeconomica, Universitatea "1 Decembrie 1918" Alba Iulia şi membru în colegiul editorial al unor reviste recunoscute CNCSIS

Director si membru in echipe ale unor proiecte de cercetare.

Domenii de interes în cercetare: contabilitate managerială, control de gestiune fundamentele ştiinţifice ale contabilităţii şi audit.

ISBN 978-973-168-723-0

9 789731 687230

Scanned with OKEN Scanner

Profesorul universitar doctor în economie Neculai Tabără, Facultatea de Economie şi Administrarea Afacerilor, Universitatea „Alexandru Ioan Cuza" din Iaşi a absolvit, în anul 1973, secţia Contabilitate a Facultăţii de Ştinţe Economice din cadrul Universităţii „Alexandru Ioan Cuza" Iaşi în calitate de şef de promoţie.

Este conducător de doctorat în domeniul Contabilitate din anul 1997 şi are 33 de teze susţinute public şi confirmate. Este expert contabil din 1981 şi membru în Consiliul Superior al CECCAR în perioadele 1998-2000 şi 2008-prezent.

În anul 1994 a efectuat un stagiu de cercetatare în cadrul programului TEMPUS la Université Paris-Sud (I.U.T. de Sceaux) şi Université Paris Dauphine Franţa. De asemenea, a participat la Congresele Asociaţiei Franceze de Contabilitate organizate în perioada 1991-1995.

Este autor şi coautor a 45 de cărţi şi manuale, inclusiv a 312 articole şi studii de specialitate publicate în ţară şi străinătate. În calitate de coordonator al lucrării „Contabilitate internaţională" (Editura TipoMoldova, Iaşi, 2009), a primit distincţia AFER 2010 pentru cea mai bună carte a anului din domeniul contabilităţii.

Director si membru in echipe a 19 proiecte de cercetare, din care 2 granturi.

Domenii de interes în cercetare: contabilitate şi control de gestiune; contabilitate naţională; contabilitate internaţională; contabilitate financiară şi audit; fundamentele ştiinţifice ale contabilităţii; analiză financiară.

Profesorul universitar doctor in contabilitate Sorin Briciu, Facultatea de Ştiinţe, Universitatea „1 Decembrie 1918" din Alba Iulia a absolvit în anul 1974, secţia Contabilitate din Academia de Studii Economice Bucureşti

Conducător de doctorat în domeniul contabilitate din anul 2005.

Membru ARACIS, comisia experţi permanenţi Economice II

Membru CNACTDU - M. Ed.C.T.S. (2008-2010)

Autor si coautor a 28 de cărţi şi manuale, inclusiv a 68 articole şi studii publicate în volumele unor manifestări ştiinţifice internaţionale recunoscute din ţară şi din străinătate. În calitate autor al lucrării „Contabilitate managerială" (Editura Economică, Bucureştii, 2006), a primit premiul I al AFER 2008 pentru literatură de specialitate economică din domeniul contabilitate

Redactor sef: Universitatis Apulensis, Series Oeconomica, Universitatea "1 Decembrie 1918" Alba Iulia şi membru în colegiul editorial al unor reviste recunoscute CNCSIS

Director si membru in echipe ale unor proiecte de cercetare.

Domenii de interes în cercetare: contabilitate managerială, control de gestiune fundamentele ştiinţifice ale contabilităţii şi audit.

ISBN 978-973-168-723-0

Scanned with OKEN Scanner